

**Die Aktivierung
in der steuerlichen Erfolgsbilanz,
betrachtet vom Standpunkt der
statischen und dynamischen
Bilanzauffassung**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der
Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

vorgelegt von
Diplom-Kaufmann Hans Rolf Saur
aus Gütersloh

1958

Gedruckt bei p h o t o - l a n d a Frankfurt/Main

Die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz
betrachtet vom Standpunkt der
statischen und dynamischen Bilanzauffassung

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der
Johann Wolfgang Goethe - Universität
Frankfurt am Main



vorgelegt von
Diplom-Kaufmann
Hans Rolf Saur
aus
Gütersloh

1958

1. Gutachter : Dr. Dr. Dornemann

2. Gutachter : Dr. Loitlsberger

Tag der mündlichen Prüfung : 1. - 3. 12. 1958

Tag der Promotion : 3. 12. 1958

MEINEN LIEBEN ELTERN

Inhalt

EINLEITUNG	Seite
1. Aufgabe und Ziel der Untersuchung	13
2. Einführende Begriffserklärung	13
HAUPTTEIL	
I. Kriterien der Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung	17
A. Aktivierung, betrachtet vom Standpunkt der rein statischen Bilanzauffassung	17
B. Aktivierung, betrachtet vom Standpunkt der beschränkt statischen Bilanzauffassung	25
C. Aktivierung, betrachtet vom Standpunkt der dynamischen Bilanzauffassung	30
D. Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz	35
1. Grundsätzliches zur steuerlichen Erfolgsbilanz	35
a) Ziel und Aufgabe	35
b) Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	35
c) Der Begriff 'Aktivierung' im Einkommensteuergesetz	37
2. Das Wirtschaftsgut als Gegenstand der Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz	38
a) Die geschichtlich-terminologische Entwicklung des Begriffs 'Wirtschaftsgut'	38
b) Definition des Begriffs 'Wirtschaftsgut' und Voraussetzungen für seine Aktivierung in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofs	39
c) Kriterien zur Begründung eines Wirtschaftsgutes	42
c1. Das Vorhandensein wirtschaftlicher Werte	42

	Seite
c2. Die selbständige Bewertungsfähigkeit eines Gutes	46
aa) Die Selbständigkeit eines Gutes	46
bb) Das Vorhandensein einer Bewertungsgrundlage	49
c3. Die Greifbarkeit	54
d) Voraussetzungen für die Aktivierung von Wirtschaftsgütern	60
d1. Das Vorliegen zurechenbarer Aufwendungen	
aa) Das Realisationsprinzip	61
aaa) Darstellung des Realisationsprinzips	61
bbb) Schlußfolgerung	66
bb) Das Prinzip der Periodenabgrenzung	67
cc) Literaturhinweise	69
dd) Zusammenfassung	70
ee) Zurechenbare Aufwendungen	72
aaa) Anschaffungskosten	72
bbb) Herstellungskosten	75
ccc) Sonstige Kosten	76
ddd) Fiktive Anschaffungs- und Herstellungskosten	76
d2. Das Wirtschaftsgut muß einen über das Anschaffungs- jahr hinausreichenden wesentlichen Wert besitzen	78
e) Zusammenfassung	84
3. Der Begriff 'Wirtschaftsgut' und die Voraussetzungen für seine Aktivierung, betrachtet von der statischen und dynamischen Bilanzauffassung	85
a) Statische Bilanzauffassung	85
aa) Rein statische Bilanzauffassung	86
bb) Beschränkt statische Bilanzauffassung	88
b) Dynamische Bilanzauffassung	91

	Seite
4. Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen	96
a) Die tatsächliche Zugehörigkeit	97
b) Die rechtliche Zugehörigkeit	99
c) Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und sonstigem Vermögen, insbesondere dem Privatvermögen	102
aa) Notwendiges Betriebsvermögen	104
bb) Notwendiges Privatvermögen	105
cc) Gewillkürtes Betriebsvermögen	107
d) Die Bedeutung der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen in den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien	110
aa) Der Begriff der Zugehörigkeit	110
bb) Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen	113
II. Einzelfragen der Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung	114
Vorbemerkung	
A. Der Geschäftswert in der steuerlichen Erfolgsbilanz	116
1. Der Geschäftswert als Wirtschaftsgut	116
2. Abgrenzung des Geschäftswertes von anderen Wirtschaftsgütern	124
aa) Geschäftswert und immaterielle Werte	124
bb) Abgrenzung zwischen Geschäftswert und sonstigen Gegenständen des Anlagevermögens	128
cc) Abgrenzung zwischen Geschäftswert und laufenden Betriebsausgaben	130
3. Die steuerliche Behandlung des Geschäftswertes, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung	133

	Seite
B. Sonderfragen bei der Aktivierung von Grundstücken	135
1. Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand	135
a) in der Steuerbilanz	135
b) betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung	141
2. Grundstücksteile als selbständige Wirtschaftsgüter	143
a) in der Steuerbilanz	143
b) betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung	145
C. Die Aktivierung von Forderungen	147
1. in der Steuerbilanz	147
aa) Schwebende Geschäfte bei Lieferungen	148
bb) Schwebende Geschäfte bei Werk(lieferungs)verträgen	152
cc) Schwebende Geschäfte bei Leistungen	157
dd) Zusammenfassung	165
2. betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung	167
D. Der Begriff der Sachgesamtheit bei geringwertigen Anlagegütern	171
E. Die Aktivierung von Rechnungsabgrenzungsposten	175
1. in der Steuerbilanz	175
2. betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung	183
a) Ältere Statiker	183
b) Beschränkt statische Bilanzauffassung	186
c) Dynamische Bilanzauffassung	186
ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSS	189
Aktivierungsschema in Tabellenform	193
Literaturverzeichnis	195
Urteile der obersten Finanzgerichte	211
Lebenslauf	215

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	an angegebener Stelle
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG.	Aktiengesetz
AO.	Abgabenordnung
BB	Betriebsberater
BewG.	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/45. .	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftl. Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
Diss.	Dissertation
DMBG.	DM-Bilanzgesetz
DMEB.	DM-Eröffnungsbilanz
DStZ.	Deutsche Steuerzeitung
Est.	Einkommensteuer
EstDV.	Einkommensteuereinführungsverordnung
EstG.	Einkommensteuergesetz
EstR.	Einkommensteuerrichtlinien
EFG.	Entscheidungen der Finanzgerichte
FA.	Finanzarchiv
FG.	Finanzgericht
FR.	Finanzrundschau
GG.	Grundgesetz
HGB.	Handelsgesetzbuch
KEst.	Kapitalertragsteuer
KG.	Kommanditgesellschaft
KStG.	Körperschaftsteuergesetz
MinBlFin.	Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
NB.	Neue Betriebswirtschaft
OFH	Oberster Finanzgerichtshof

OHG.	Offene Handelsgesellschaft
RFH	Reichsfinanzhof
RFH/34..	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP-Bl.	Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis
StW	Steuer und Wirtschaft
Stwa.	Steuerwarte
Wpg.	Die 'Wirtschaftsprüfung'
Wpr.	Der 'Wirtschaftsprüfer'
ZfB.	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF.	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.

EINLEITUNG

1. Aufgabe und Ziel der Untersuchung.

Die Aufgaben der vorliegenden Untersuchung bestehen darin:

- a) festzustellen, nach welchen Grundsätzen die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz vorgenommen wird, und
- b) zu prüfen, inwieweit diese Aktivierungsgrundsätze der Steuerbilanz den Standpunkten der statischen und dynamischen Bilanzauffassungen entsprechen oder von ihnen abweichen.

Zu a)

Die steuerlichen Aktivierungsgrundsätze wurden von der Rechtsprechung der obersten Finanzgerichte (Reichsfinanzhof, Oberster Finanzgerichtshof, Bundesfinanzhof) aus den Leitgedanken der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 19 - 21 EStG. v. 10.8.1925 und den §§ 4 - 6 EStG. v. 16.10.1934 gestaltet.

Eine möglichst gründliche und systematische Gliederung und Untersuchung der Aktivierungsprinzipien, die in mehr als dreißigjähriger Rechtsprechung entwickelt wurden, ist erste Aufgabe dieser Arbeit.

Zu b)

Fernerhin ist festzustellen, ob und inwieweit die steuerliche Aktivierung - sowohl grundsätzlich als auch in Einzelfragen - von statischen und dynamischen Merkmalen durchdrungen ist.

Die Unterschiede und Übereinstimmungen mit den verschiedenen Bilanzauffassungen sind herauszuarbeiten und gegenüberzustellen. Auf diese Weise soll die grundsätzliche Frage beantwortet werden, ob die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz an eine der beiden Bilanzauffassungen orientiert ist, oder ob sie eine Eigengesetzlichkeit aufweist, die weder als statisch noch als dynamisch gekennzeichnet werden kann.

2. Einführende Begriffsklärung.

a) Steuerbilanz.

Unter 'Steuerbilanz' versteht man allgemein die Bilanz, die der Kauf-

mann zur Ermittlung seines Gewinnes für Besteuerungszwecke aufzustellen hat. Zu beachten ist dabei, daß zwei Arten von Steuerbilanzen unterschieden werden: 1. die Bilanz nach dem Bewertungsgesetz und 2. die Bilanz nach dem Einkommensteuergesetz.

Während die erste Bilanz dem Zwecke dient, das Vermögen eines Gewerbebetriebes für die Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zu errechnen (sie wird deshalb auch als 'Vermögensaufstellung' bezeichnet), hat die Bilanz nach dem Einkommensteuergesetz die Aufgabe, den zu steuernden Erfolg eines Gewerbebetriebes auszuweisen. Sie wird ihrer speziellen Zwecksetzung entsprechend auch 'steuerliche Erfolgsbilanz' genannt.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich ausschließlich auf Aktivierungsprobleme dieser nach § 5 EStG. aufgestellten Erfolgsbilanz.

b) Aktivierung.

Bevor ein Posten bilanziert wird, sind gedanklich die beiden Probleme Aktivierung und Bewertung in irgendeiner Form zu lösen.

"Das materielle Bilanzrecht beantwortet zwei Fragen:

1. Was darf und muß in die Bilanz eingestellt werden (Lehre von der Bilanzfähigkeit und Bilanzpflichtigkeit),
2. wie ist das Eingestellte zu bewerten?" (1)

Die Aktivierung gehört zu der Lehre von der Bilanzfähigkeit und Bilanzpflichtigkeit. Sie hängt eng zusammen mit der Frage der Bewertung. Für die folgenden Ausführungen muß jedoch eine klare Trennung zwischen Aktivierung und Bewertung erfolgen. Diese Trennung ist nicht immer einfach, da sich praktisch beide Tatbestände oft überschneiden und immer gleichzeitig erfolgen, denn: die Bewertung setzt eine Aktivierung voraus, eine Aktivierung findet aber erst durch die Bewertung in der Bilanz ihren sichtbaren Ausdruck.

Wir können keine tatsächliche, sondern nur eine gedankliche Trennung

(1) Rehm, H.: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2. Aufl. S. 11

vornehmen. Gedanklich liegt die Frage der Aktivierung vor dem Bewertungsproblem. Man kann erst dann bewerten, wenn vorher grundsätzlich geklärt wurde, ob ein Posten überhaupt aktivierungsfähig ist.

Das Wort 'Aktivierung' bedeutet - ganz allgemein und losgelöst von der Bewertung - das Einsetzen eines Postens in die Bilanz unter Aktiva.

Diese Arbeit behandelt nur Probleme der Aktivierung. Auf Bewertungsfragen ist lediglich einzugehen, soweit eine klare Trennung nicht möglich ist oder zum Verständnis zweckmäßig erscheint.

3. . Gliederung und Gang der Untersuchung.

Die Gliederung ergibt sich zwangsläufig aus dem Zweck der Arbeit: Im ersten Hauptteil werden die allgemeinen Aktivierungsgrundsätze zunächst der statischen und dynamischen Bilanzauffassungen dargelegt und sodann die Aktivierungsprobleme innerhalb der steuerlichen Erfolgsbilanz untersucht. In einem weiteren Abschnitt dieses Hauptteils ist zu klären, inwieweit die steuerliche Aktivierung statische und dynamische Gesichtspunkte aufweist und evtl. von ihnen beherrscht wird.

Die im zweiten Hauptteil zu behandelnden Einzelfragen dienen dazu, die im ersten Hauptteil entwickelten Grundsätze anhand praktischer Beispiele zu veranschaulichen sowie die Unterschiede oder Parallelitäten zwischen Aktivierung in der Steuerbilanz und Aktivierung in der statischen bzw. dynamischen Bilanz herauszuarbeiten.

H A U P T T E I L

I. Kriterien der Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung. (1)

A. Aktivierung, betrachtet vom Standpunkt der rein statischen Bilanzauffassung (2).

Die statische Bilanzauffassung hat im Gegensatz zur dynamischen Bilanzauffassung keine Begründer. Sie ist aus der gesetzlichen Regelung der Bilanzierungsvorschriften und der Übung ehrbarer Kaufleute entstanden.

Die Bilanzauffassung der älteren Statiker beruht vorwiegend auf einer juristischen Auslegung, Deutung und Kommentierung der gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften der Handelsbilanz. Ihre Vertreter kommen zu dem Ergebnis, daß die Bilanz in ihrer Grundstruktur eine reine Vermögensaufstellung ist, und zwar deshalb Vermögensaufstellung, weil in ihr die einzelnen Vermögensteile der Unternehmung ausgewiesen und den Schuldposten gegenübergestellt werden.

Die reinen Statiker vertreten dabei vorwiegend die Ansicht, "daß die einzelnen Aktivposten die Aktivseite wertmäßig richtig darstellen" (3) und auf diese Weise der gesamte Vermögenswert der Unternehmung wiedergegeben wird.

"Die Bilanz hat die Aufgabe, den Stand eines Vermögens an einem bestimmten Zeitpunkt festzustellen. Zu diesem Zweck muß sie vor allen Dingen die einzelnen Teile des Vermögens angeben." (4)

-
- (1) Die Unterscheidung zwischen statischer und dynamischer Bilanzauffassung stammt von Schmalenbach.
- (2) Die Unterscheidung zwischen den rein statischen und den beschränkt statischen Bilanzauffassungen führte Findeisen ein. (F.: Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923, S. 83). Üblich ist auch die Einteilung in ältere und jüngere statische Bilanzauffassung.
- (3) Dornemann, R.: Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz. ZfB 1957, S. 98
- (4) Simon, V.: Die Bilanzen der AG. und der KGaA., 3. Aufl. 1889, S. 118

Unter diesem Gesichtspunkt bedeutet "Aktivieren", etwas als Vermögensgegenstand in die linke Seite der Bilanz einstellen.

Entscheidend ist nun die Frage: Was verstehen die Statiker unter einem Vermögensgegenstand?

Ursprünglich wurde die Aktivseite einseitig juristisch als eine Summe von Rechten - Eigentums-, Forderungs- und sonstigen Rechten - definiert. (1) Die Definition erwies sich aber als zu eng, denn wirtschaftliche Güter, die keine Rechte darstellen und ihrem Wesen nach auch keinerlei Rechtsschutz genießen können, ebenso Rechnungsabgrenzungsposten, wurden durch diese Definition nicht erfaßt. Gleichwohl stellen derartige Tatbestände oft hohe Vermögenswerte dar, die insbesondere bei Geschäftsveräußerungen zutage treten. Simon schreibt hierzu:

"Gewisse rein wirtschaftliche Güter, welche an sich nicht Gegenstand des Eigentums sein konnten, zeigten tatsächlich die Fähigkeit, übertragen zu werden und ihre Funktion als wirtschaftliche Güter auch bei anderen Personen fortzuführen. Hierzu gehören vor allen Dingen wirtschaftliche Unternehmungen, Handlungsetablissemments in ihrer Gesamtheit, rechtlich nicht geschützte Produktionsgeheimnisse, die Kundschaft, auch wohl der Kredit - alles Beziehungen, welche Leistungen tatsächlich erwarten lassen und neuerlich durch den Rechtsschutz gegen unlauteren Wettbewerb erhöhten Wert erhalten haben.

(1) Siehe hierzu Passow, Die Bilanzen der privaten Unternehmungen, Leipzig 1910, S. 36 ff.

"...Die Zugehörigkeit dieser rein tatsächlichen Verhältnisse in den Vermögensbestandteilen ist zuerst in der national-ökonomischen Literatur energisch betont worden, dagegen hat die Jurisprudenz, weil sie das Vermögen als eine Summe von Rechten definierte, die rein tatsächlichen Verhältnisse ohne Rechtsschutz lange nicht zum Vermögen gerechnet."

Die tatsächliche Fähigkeit der Übertragung führte zum Abschluß von Erwerbsgeschäften über jene wirtschaftlichen Güter, welche die Rechtsprechung dann zum Teil auch ausdrücklich anerkannte. Soweit aber - wenn auch ein immaterielles und juristisch nicht greifbares Gut Gegenstand des rechtlichen Verkehrs sein kann -, soweit muß es auch in der Bilanz als Aktivum auftreten können." (1)

Simon kommt deshalb zu der Schlußfolgerung, daß Vermögensbestandteil alles sein kann, "was dem Rechtssubjekt als Gegenstand des Erwerbs gegenübersteht". (2) Hierzu zählt jedes Gut, das im rechtlichen Verkehr übertragungsfähig ist, gleichgültig, ob es juristische Greifbarkeit besitzt oder nicht.

Trotzdem sind die reinen Statiker beim Ansatz von immateriellen Werten sehr vorsichtig. Grundsätzlich soll nur dann ein wirtschaftliches Gut angesetzt werden können, wenn es derivativ erworben wird. In diesem Fall ist es höchstens mit seinen Anschaffungskosten zu aktivieren.

"Nun läge ja die Gefahr nahe, daß durch Einstellung derartiger Güter die Bilanz den reellen Boden unter den Füßen verliere, und es würde dies auch der Fall sein, wenn sich nicht die kaufmännische Buchführung, wurzelnd auf der doppelten Buchführung als heilsames Korrektiv dazwischenschöbe. Nach der doppelten Buchführung kann kein Posten in die Bücher kommen, welcher nicht eine Gegenleistung in einem anderen Posten ausweist. Sowohl Rechte als auch rein wirtschaftliche Güter können demgemäß nur dann in den Büchern hervortreten, wenn besondere Aufwendungen dagegen gemacht sind." (3)

(1) Simon, a. a. O., 4. Aufl. S. 166

(2) Simon, a. a. O., S. 166

(3) Simon, a. a. O., S. 168

"Rechte können grundsätzlich in die Bilanz eingestellt werden, mag die Erwerbsart derselben eine originäre oder derivative sein. In dem ersten Falle bilden die Aufwendungen, welche zum Zwecke der Erlangung des Rechts gemacht werden mußten, denjenigen Betrag, für welchen das Konto des Rechts belastet wird." (1)

"Anders ist es bei den rein wirtschaftlichen Gütern. Werden solche auf derivativem Wege erworben, so ist nach buchhalterischen Grundsätzen für dieselben ein Sachkonto zu errichten; demgemäß können sie auch in der Bilanz als Vermögensobjekt fungieren. Dies ist völlig erlaubt und zutreffend, denn gerade durch diesen Erwerb hat das Gut seine Eigenschaft als verkehrsfähiges Rechtsobjekt bewährt und dadurch einen Titel zur Einstellung in die Bilanz erlangt.

Von einem Erwerb rein wirtschaftlicher Güter im originären Wege kann aber schon in Folge der Buchhaltungsgrundsätze nicht die Rede sein. Rein wirtschaftliche Güter, welche lediglich eine Folge der Organisation oder der Verwaltung und nicht bereits als greifbare Objekte gegen Entgelt in die Gewalt des Aktienvereins gelangt sind, dürfen nicht als Aktiva fungieren; hier würde es auch an jedem Maßstab für die reale Existenz des Objekts fehlen." (2)

Auch Rehm definiert den Begriff 'Vermögen' nach diesen wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Nach ihm sind als Vermögen anzusehen:

"nur diejenigen Vermögensgegenstände und Schulden im Sinne des Bilanzrechts, die einen Vermögenswert darstellen, d.h. für das Geschäft einen Veräußerungs- (Verkehrs-) oder Gebrauchswert besitzen und infolgedessen geeignet sind, die wirtschaftli-

(1) Simon, a.a.O., S. 168

(2) Simon, a.a.O., S. 169

che Lage des Kaufmanns zu beeinflussen und dadurch ersichtlich zu machen". (1)

Rehm unterscheidet zwischen Sachen und Forderungen einerseits und den übrigen Vermögensgegenständen andererseits. "Erstere sind reell, greifbar und materiell, die anderen ideell, immateriell. Sachen und Forderungen im Sinne des Bilanzrechts tragen den Wert, den sie darstellen, in sich. Sachen bestehen in körperlichen Gegenständen, und Forderungen sind insoweit Träger ihres eigenen Wertes, als, solange und soweit sie existent sind, andere durch sie erzeugte Werte neben ihnen in den Bilanzaktiven nicht erscheinen." (2)

Ideelle Werte sind auch nach Rehm nur dann aktivierungsfähig, wenn sie gegen Aufwendungen erworben sind, denn dann haben sie "ihre Umsetzbarkeit in greifbare Werte bewiesen", (3) "dann ist anzunehmen, daß sie sich versilbern lassen". (4)

Rechte und rein wirtschaftliche Güter, die ohne Aufwendungen erworben wurden, besitzen nach Ansicht Rehms überhaupt keinen selbständigen Wert. "Der Wert all dieser Güter, des Patent- oder Firmenrechts, der Kundschaft, des Kredits und ähnlicher Dinge tut sich schon in anderen, in der Bilanz enthaltenen Aktiven kund. Wollte man sie selbst noch mit einem besonderen Ansatz ins Aktivum setzen, so würde eine Doppelbewertung derselben stattfinden." (5) Bilanzmäßig finden diese Werte nach seiner Ansicht ihren Niederschlag in anderen Aktivposten dadurch, "daß der Kaufmann infolge des vermehrten Absatzes ein größeres Warenlager und mehr Bargeld oder Effekten oder Wechsel- und andere Forderungen besitzt. Infolge der Einsparung an Geschäfts-

(1) Rehm, Hermann, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften.

1903, 1. Aufl. S. 169

(2) Rehm, a. a. O., S. 183

(3) Rehm, a. a. O., S. 183

(4) Rehm, a. a. O., S. 183

(5) Rehm, a. a. O., S. 183

unkosten gehen andererseits weniger aus seinem Vermögen hinaus."

(1)

Die Aktivierungsfähigkeit wirtschaftlicher Werte wird somit abhängig gemacht vom Vorliegen zurechenbarer Aufwendungen. Hieraus folgt jedoch nicht, daß dies ein allgemeiner Aktivierungsgrundsatz nach der rein statischen Auffassung sein soll; grundsätzlich ist es vielmehr unwesentlich, ob für einen Vermögensteil Aufwendungen vorliegen. Diese Voraussetzung wird bei immateriellen Vermögenswerten nur deshalb gefordert, weil erst - und zwar nur - durch ihren entgeltlichen Erwerb der Nachweis erbracht werden kann, daß sie die Eigenschaft von selbständig bewertbaren, veräußerungsfähigen Vermögenswerten besitzen. Denn im Gegensatz zu Sachen und Rechten, "die den Wert, den sie darstellen, in sich tragen, fehlt ihnen jegliche Greifbarkeit". (2)

Der entgeltliche Erwerb dieser Vermögensbestandteile ist kein besonderes Kriterium der Aktivierung, sondern Indiz für ihre Vermögenswerteigenschaft an sich. Dem steht auch nicht entgegen, daß diese Werte höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden können. Grundsätzlich gehören Einnahmen und Ausgaben überhaupt nicht in die Bilanz, sagt Simon. "Der redliche Kaufmann weiß, daß er Kosten als solche überhaupt nicht in die Bilanz einsetzen kann." (3) Es werden also hier keine Kosten eingesetzt, sondern ihr Wert, der durch die Anschaffungskosten repräsentiert wird, nämlich der Anschaffungswert. Ein anderer Wertansatz kann logischer Weise nicht in Frage kommen, da bei immateriellen, nicht greifbaren und vertretbaren Gütern jeglicher andere Wertansatz aus der Luft gegriffen wäre.

(1) Rehm, a. a. O., S. 183

(2) Rehm, a. a. O., S. 184

(3) Simon, a. a. O., S. 164

"Jene Kosten dürfen nur als solche nicht in der Bilanz stehen; soweit aber durch ihre Aufwendungen reelle Vermögensgegenstände erworben sind, können und müssen diese und in der Folge dessen indirekt auch die für dieselben verwandten Kosten unter Aktiva kommen." (1)

Wir können somit festhalten: Gegenstand der Aktivierung sind Vermögensbestandteile. Der Begriff 'Vermögen' wird nicht streng juristisch als eine Summe von Rechten definiert sondern nach wirtschaftlichen und kaufmännischen Gesichtspunkten ausgelegt. Danach kann Vermögensbestandteil jede Sache sein, die einen Verkehrswert besitzt, übertragungsfähig und selbständig bewertbar ist. Aber auch hier gilt eine Einschränkung. Nur diejenigen Vermögensteile, die für das Unternehmen wertvoll sind und im Rahmen des Unternehmens einen Vermögenswert repräsentieren, sind aktivierungsfähig. Wertlose Vermögens-
teile sind dagegen nicht in die Bilanz aufzunehmen. Rehm führt hierzu aus: Nur die Vermögensteile, die einen "Vermögenswert" darstellen, d. h. für das Geschäft einen Veräußerungs- (Verkehrs-) oder Gebrauchswert besitzen, und infolgedessen geeignet sind, die wirtschaftliche Lage des Kaufmanns zu beeinflussen und dadurch ersichtlich zu machen.

Gemeint ist hiermit: Wohl haben alle Sachen und Vermögensrechte und Verbindlichkeiten einen Geldwert, aber dieser ist im Verhältnis zu der zu beurteilenden Vermögenslage zum Teil so gering, daß ihre Eigenschaft als geldwertige Sachen, Rechte und Verbindlichkeiten gar nicht ins Gewicht fällt, und sie selbst daher gar nicht als Vermögenswerte betrachtet werden. (2) Dasselbe meint Simon, wenn er ausführt: "Zu beachten ist, daß verhältnismäßig wertlose Sachen nicht aufgeführt zu werden pflegen." (3)

(1) Simon, a. a. O., S. 160

(2) Rehm, a. a. O., S. 169

(3) Simon, a. a. O., S. 157

Ein Zugang ist nur dann aktivierungsfähig, wenn er als Vermögensgegenstand einen Wert im Rahmen der Unternehmung repräsentiert. Er muß sich auf die Unternehmung wertsteigernd auswirken. Ein Vermögensgegenstand, mit dessen Zugang in diesem Sinne eine Wertsteigerung nicht verbunden ist, kann nicht bilanziert werden.

Zusammenfassend ist festzustellen:

Gegenstand der Aktivierung im Sinne der älteren statischen Bilanzauffassung ist das Vermögen. Der Begriff 'Vermögen' wird nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten definiert. Bestandteile des Vermögens sind deshalb nicht nur Sachen und Rechte, sondern auch wirtschaftliche Tatbestände, die ihrem Charakter nach nicht mit Rechtsschutz ausgestattet sein können. Die Vermögensbestandteile müssen nur verkehrsfähig und selbständig bewertbar sein.

Für die Aktivierungsfähigkeit ist das Vorliegen von Aufwendungen grundsätzlich kein Kriterium. (1) Diese Bedingung wird nur bei immateriellen Werten vorausgesetzt, da diese erst durch den entgeltlichen Erwerb ihren Wertcharakter beweisen und damit bewertungsfähig werden.

Das entscheidende Kriterium für die Aktivierung von Vermögensteilen ist die Tatsache, daß mit ihrem Zugang eine Erhöhung des Vermögenswertes der Unternehmung verbunden ist. Daraus folgt, daß die Vermögensgegenstände, die sich wegen Geringfügigkeit und Bedeutungslosigkeit nicht wertsteigernd auswirken, nicht aktivierungsfähig sind.

-
- (1) Diesem Grundsatz stehen nach Simon auch nicht die Höchstbewertungsvorschriften des Aktienrechts entgegen, die ihrem Wesen und Zweck nach nur Gewinnverteilungsvorschriften darstellen. "Die Vorschrift, daß die Vermögensstücke nicht über ihren Erwerbspreis angesetzt werden können, ist materiell keine Bilanzvorschrift, sondern betrifft nur die Dividendenverteilung."

B. Aktivierung, betrachtet vom Standpunkt der beschränkt statischen Bilanzauffassung.

Ließen sich die älteren Statiker von vorwiegend handelsrechtlichen Gedankengängen bei der Auslegung der Bilanz leiten, so ist die beschränkt statische Bilanzauffassung gekennzeichnet durch das Eindringen betriebswirtschaftlicher Erwägungen in diese juristische Auslegungsweise. Die Bilanz bleibt bei den beschränkten Statikern grundsätzlich eine Beständerechnung; sie versuchen aber, den betriebswirtschaftlichen Wesensgehalt besonders herauszustellen und wissenschaftlich zu ergründen, ohne dabei den Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zu sprengen, nach denen die Bilanz grundsätzlich eine Vermögens- und Schuldenaufstellung ist. "Die statische Bilanzauffassung steht in voller Übereinstimmung mit der praktischen Bilanzauffassung des wirtschaftlichen Lebens." (1)

Nach Le Coutre hat die Bilanz die finanzielle und materielle Konstitution und Situation des Betriebes und der Unternehmung darzustellen. Unter Konstitution versteht er den grundsätzlichen Aufbau des Vermögens und Kapitals, unter Situation "die jeweilige Lage in einem bestimmten Zeitpunkt und den Einfluß der wirtschaftlichen Verhältnisse."

Als Kapital-, nicht als Vermögensbilanz (2) wird der normale Abschluß deshalb von ihm charakterisiert. Die Bilanz ist eine Kapitalrechnung, welche die Kapitalinvestitionen und Kapitalquellen der Unternehmung aufzeigt. Auf der Aktivseite wird nachgewiesen, in welcher Sachform das auf der Passivseite ausgewiesene Kapital angelegt ist; die Passivseite gibt Auskunft

(1) Le Coutre: Vom allgemeinen betriebswirtschaftlichen Ideeengehalt der Bilanzfassungen; bei Meithner: Die Bilanzen der Unternehmung Bd. I. Wien 1934, S. 421

(2) Le Coutre: Kapital- und Vermögensbilanz, ZfB 1926

über die Finanzierung der auf der Aktivseite aufgeführten Investitionen.

"In der Bilanz, die wir als Waage erkannt haben, befinden sich die Aktiva, wie es sich schon aus der Natur der doppelten Buchführung ergibt, in der linken Waagschale. Hier wird das der Volkswirtschaft zur Erfüllung eines bestimmten Betriebszwecks entnommene bereits aufgewendete Kapital nach gesetzlichen, satzungsgemäßen, buchhalterischen und traditionellen Gesichtspunkten an einem bestimmten Zeitpunkt abgewogen. Die Aufgabe der Aktivseite der Bilanz ist es somit zu zeigen, wie die Werte, die in einer Unternehmung aufgewendet werden, ihre augenblickliche wirtschaftliche Verwendung als werbende Vermögensbestandteile gefunden haben. Die Aktivposten sind also diejenigen Vermögenssteile, in welchen die aufgewendeten Gelder zum sichtbaren wirtschaftlichen Ausdruck kommen." (1)

Die auf der Aktivseite ausgewiesene "Sachform" der investierten Geldbeträge wird dargestellt durch die einzelnen Vermögenswerte der Unternehmung. Es ist aber nun nicht mehr Aufgabe der Bilanz - wie es die reinen Statiker noch erstrebten -, auf diese Weise den Gesamtwert der Unternehmung zu ermitteln. "Den tatsächlichen vorhandenen Vermögenswert zeigt die Bilanz als Kapitalrechnung nicht" (2), sagt Le Coutre. Nach seiner Ansicht kann dieses Ziel durch den normalen Jahresabschluß auch gar nicht erreicht werden. "Die beschränkt statische Bilanzauffassung geht von dem natürlichen Inhalt der Bilanz als einer Zusammenstellung von Beständen aus. Sie betrachtet sie aber als reine Geldwert- und Kapitalrechnung." (3) In diesem Sinne ist sie weniger eine Vermögenswertrechnung, sondern vielmehr eine

(1) Gerstner, Paul: Bilanzanalyse, S. 96

(2) Le Coutre: Bilanztheorien im Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre 1938 Sp. 1064

(3) Le Coutre: Bilanztheorien, a. a. O., Sp. 1061

Darstellung der Vermögens- und Kapitallage.

Zu diesem Zweck legen die Vertreter der beschränkt statischen Bilanzauffassung Wert auf eine möglichst weitgehende Gliederung und Aufgliederung der Aktivposten innerhalb der Bilanz. Sie beschäftigen sich sehr eingehend mit Gliederungsvorschriften und der Darstellung und der gegenseitigen Abgrenzung der einzelnen Bilanzpositionen. Nach Le Coutre sind auf der Aktivseite folgende "wesensverschiedene Gruppen" zu unterscheiden:

1. Aktiva oder Vermögensteile
2. Wertberichtigungsposten
- 3. Posten der Rechnungsabgrenzung**
4. Durchlaufende Posten. (1)

Wertberichtigungsposten sollen die ausgewiesenen Passiva richtig stellen; Rechnungsabgrenzungsposten und durchlaufende Posten ergänzen die ausgewiesenen Aktiva sowie Passiva und werden von Le Coutre nicht als Vermögensposten aufgefaßt.

Die Aktiva kennzeichnen den "Gesamtbestand an Gütern" und "werden als Vermögen bezeichnet. Vermögen, weil von seinem Vorhandensein überhaupt, seiner Größe und Zusammensetzung im allgemeinen die wirtschaftliche Leistung, die ein Betrieb hervorzubringen vermag, weitgehend abhängt." (2)

Allgemeine Aktivierungsgrundsätze sind in der beschränkt statischen Bilanzauffassung nicht entwickelt worden. Meistens beschränkt man sich auf eine Aufzählung und Aufgliederung der verschiedenen Vermögensteile. Es können jedoch folgende Aktivierungsgrundsätze herausgestellt werden:

1. Gegenstand der Aktivierung sind Vermögensteile. Die Vertreter dieser Bilanzauffassung beschränken sich auf eine Zu-

(1) Le Coutre: Grundzüge der Bilanzkunde 1949, S. 157

(2) Le Coutre: Grundzüge der Bilanzkunde, S. 4

sammenstellung und Gliederung der einzelnen Vermögensposten. Ausführungen darüber, was grundsätzlich als Vermögensposten anzusprechen ist, sind bei ihnen nicht zu finden. Es kann aber unterstellt werden, daß sie die von den reinen Statikern aufgestellten Merkmale bezüglich dessen, was ein Vermögensgegenstand ist, übernommen haben.

2. Im Gegensatz zu der rein statischen Bilanzauffassung kommt aber als weiteres Kriterium für die Aktivierung hinzu, daß für den einzelnen Vermögensposten Aufwendungen gemacht sein müssen. Das ist eine Folge der Feststellung, die Bilanz sei eine Kapitalrechnung. Die Aktivseite soll die Sachform der investierten Geldbeträge zeigen, das setzt voraus, daß für die einzelnen Vermögensgegenstände, durch die diese Sachform repräsentiert wird, Aufwendungen vorliegen müssen.

Auch Gerstner ist dieser Ansicht, wenn er unter Bilanzfähigkeit die Möglichkeit versteht, nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Dinge als Vermögensteile in die Bilanz aufzunehmen, für die Aufwendungen gemacht worden sind.

3. Ebenso wie bei der rein statischen Bilanzauffassung sind nur dann Vermögensteile bilanzierungsfähig, wenn durch sie eine Wertsteigerung erfolgt. Gerstner schreibt:
Das Wesen der Aktivposten beruht darauf, "daß sie alle werbend tätig sind", (1) Es muß sich um Werte handeln, "die dem Betrieb zur Erfüllung des Betriebszweckes dienen". (2) Le Coutre bezeichnet darum die Vermögensteile einer Unternehmung als "Leistungsvermögen". (3)

(1) Gerstner, Bilanzanalyse, S. 96

(2) Gerstner, Bilanzanalyse, S. 96

(3) Le Coutre: Grundzüge der Bilanzkunde, S. 4

Hieraus ergibt sich, daß nur solche Vermögensteile bilanzierungsfähig sind, die im Rahmen des Unternehmens verwendbar sind und sich leistungssteigernd auswirken. Wertlose Gegenstände oder Investitionen, die in diesem Sinne auf die Leistungsfähigkeit der Unternehmung keinen Einfluß gehabt haben, die also keine Wertsteigerung bewirkt haben, sind deshalb nicht in die Bilanz einzusetzen.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß alle Vermögensgegenstände, die eine Wertsteigerung herbeiführen, in Höhe des für sie aufgewendeten Geldwertes aktivierungsfähig sind.

C. Aktivierung, betrachtet vom Standpunkt der dynamischen Bilanzauffassung.

Nach Schmalenbach hat die Bilanz weder die Aufgabe, das Vermögen der Unternehmung zu ermitteln, noch den Zweck, eine Übersicht über die Vermögens- und Kapitalverhältnisse zu sein (also einen Zustand des Betriebes zu schildern); sie soll vielmehr die in der Unternehmung sich abspielenden Vorgänge darstellen.

"Auch die dynamische Bilanz zeigt uns nicht die Bewegung selbst, sondern einen Status. Aus diesem Status am Anfang einer Periode und demjenigen am Ende einer Periode schließen wir auf die innerhalb dieser Periode stattgefundenen Bewegungen. Unter diesen Bewegungen steht eine durchaus im Vordergrund, das ist diejenige, die sich herschreibt aus den Kräften, die den Erfolg eines Betriebes bestimmen. Sie steht so sehr in dem Vordergrund, daß man die dynamische Bilanz als Erfolgsbilanz bezeichnen kann." (1)

Die Erfolgsermittlung ist die Hauptaufgabe der dynamischen Bilanz. Weniger wichtig ist dabei die Ermittlung des absoluten Gewinns, vielmehr das Feststellen eines vergleichbaren betrieblichen Erfolgs. Der Erfolg wird als eine rein innerbetriebliche Lenkungsziffer aufgefaßt.

Schmalenbach mißt nun diesen Erfolg nicht durch den Vergleich der Betriebsvermögen am Beginn und Ende eines Wirtschaftsjahres, sondern faßt ihn - von der rechnungstechnischen und buchhalterischen Seite aus gesehen - als ein Resultat auf, das sich aus dem Spiel von Kräften, und zwar von Leistungen auf der einen Seite und Aufwendungen auf der anderen Seite, ergibt. Dieses Spiel von Aufwand und Ertrag wird an den Einnahmen und Ausgaben gemessen und bildet den Ausgangspunkt der dynamischen

(1) Schmalenbach, Dynamische Bilanz 1. Aufl. 1953, S. 27

Bilanzauffassung. "Nicht die Bilanz sondern die Gewinn- und Verlustrechnung ist es, der in der Abschlußrechnung der Vorrang gebührt", (1) da hier der Gewinn durch seine beiden Komponenten (den Ertrag und den Aufwand) besonders analysiert wird.

Die Bilanz hat in diesem Sinne nur die eine Aufgabe, sich ganz in den Dienst der Gewinn- und Verlustrechnung zu stellen. Das bedeutet aber, daß das Aktivierungsproblem nicht in erster Linie ein Bilanzproblem ist, sondern indirekt abhängig ist von der Erfolgsrechnung.

Gegenstand der Aktivierung in der dynamischen Bilanz.

Schmalenbach leitet die Erfolgsbilanz aus der Einnahmen- und Ausgabenrechnung ab.

"Die denkbar primitivste Form einer Erfolgsbilanz kommt vor, wenn eine einfache Einnahmen- und Ausgabenrechnung genügt, um den Erfolg zu bestimmen. Dies ist nur möglich, wenn der Saldo der Einnahmen und Ausgaben gleich dem Saldo der Erträge und Aufwendungen ist. In einer solchen Bilanz ist beim Abschluß der Geldbestand gleich dem Gewinn, wenn der Anfangsbestand Null war." (2) Das einzige Aktivum besteht also im Barbestand. "Es ändert im Wesen nichts, daß statt der Barbestände auch Postscheckbestände, Bankbestände und Scheckbestände vorkommen; sie alle stellen liquide Mittel, d.h. Aktiva dar, deren Zweck es ist, als Ausgaben zu dienen. Sie sind Bestände der Ausgabenbereitschaft." (3)

Gegenstand der Aktivierung sind zunächst also nur diese Bestände der Ausgabenbereitschaft. Nun ist es aber in der Praxis so gut wie ausgeschlossen, daß die Ausgaben und Einnahmen mit den Aufwendungen und Erträgen übereinstimmen. Da aber der richtige Gewinn einer Periode nur dann ermittelt werden kann,

(1) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 34

(2) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 43

(3) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 46

wenn die Gewinn- und Verlustrechnung die der Periode zurechenbaren Aufwendungen ausweist, so ergibt sich die weitere Notwendigkeit, alle Einnahmen und Ausgaben, die noch nicht oder schon früher Aufwand und Ertrag geworden sind, aus der Gewinn- und Verlustrechnung zu eliminieren. Das geschieht durch das Einsetzen dieser Differenzen in die Bilanz, die in den späteren Jahren, denen sie zuzurechnen sind, wieder verrechnet werden. Schmalenbach macht das an einem einfachen Beispiel klar:

"Wenn unser Vertreter eine Schreibmaschine für 300. -- DM kauft und Wert auf eine exakte Gewinn- und Verlustrechnung legt, muß er sich sagen, daß es unbillig wäre, diese 300. -- DM der Periode zur Last zu stellen, die er gerade zum Abschluß bringt. Rechnet er mit einer Lebensdauer von 3 Jahren, so kann das abgelaufene Jahr höchstens 100. -- DM als Aufwand tragen; 200. -- DM bleiben in der Schwebe. Und was in der Schwebe bleiben soll, gehört in die Bilanz." (1)

"Die schwebenden Posten sind es, die außer den schon erwähnten Posten der Ausgabenbereitschaft in der Bilanz erscheinen." (2)

Die Bilanz hat die Aufgabe, "daß sie die schwebenden Posten, die in der Gewinn- und Verlustrechnung keinen Platz haben, aufnimmt." (3)

"Das Wesen der schwebenden Posten - und damit das Wesen der Aktivierung überhaupt - besteht darin, daß in einer Rechnungsperiode Leistungen vollbracht werden, deren Erfolg erst in einer späteren Periode wirksam werden kann." (4)

(1) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 47

(2) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 47

(3) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 50

(4) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 50

Die ganze Aktivierung ergibt sich deshalb theoretisch ganz automatisch dadurch, daß die Restausgaben, die im Rahmen der Periodenabgrenzung den Erfolg eines Wirtschaftsjahres nicht belasten dürfen und deshalb in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht ausgewiesen werden können, in der Bilanz unter Aktiva zu stellen sind.

Gegenstand der Aktivierung in diesem Sinne sind nach Schmalenbach:

1. Kosten der Ausgabebereitschaft (liquide Mittel),
2. Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind (Anlagegegenstände, Rohmaterial etc.),
3. Ausgaben, die noch nicht Einnahmen sind (z. B. Darlehen),
4. Erträge, die noch nicht Aufwand sind (selbsterstellte Anlagen),
5. Erträge, die noch nicht Einnahmen sind (1) (Fertigwaren auf Lager).

Im Gegensatz zu den statischen Bilanzauffassungen stellen die Aktivposten also keine Vermögensposten dar. Es handelt sich um reine Verrechnungsgrößen. Weitaus in den meisten Fällen stehen hinter diesen Verrechnungsgrößen wohl wirtschaftliche Tatbestände mit Wertcharakter. Doch dieses Zusammenreffen ist nur zufällig und darf nicht zu der Vorstellung verleiten, daß die Aktivposten in der dynamischen Bilanz wirtschaftliche Werte darstellen müssen. Diese Vorstellung ist grundfalsch und führt zu Fehlschlüssen. Die dynamische Bilanz und ihre Aktivierung kann nur dann richtig verstanden werden, wenn man sich von der "Güterwelt" ganz löst.

Alle Aktivposten - mit Ausnahme der liquiden Mittel - verdanken somit ihre Bilanzfähigkeit nur der Notwendigkeit einer Periodenabgrenzung, durch die der richtige Erfolg eines umgrenzten Zeitraums ermittelt werden soll. Aktiva werden

(1) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 56

von Schmalenbach deshalb als Vorleistungen definiert. Es wäre grundfalsch, diese Vorleistungen als Werte zu bezeichnen, denn dann würden wir schon wieder gütermäßig denken. Die Vorleistungen sind nichts anderes, als Verrechnungsposten und Stornierungen von Ausgaben und Einnahmen.

Zusammenfassung.

Gegenstand der Aktivierung in der dynamischen Bilanz sind tatsächliche Einnahmen (liquide Mittel) und Verrechnungsposten. Die letzteren stellen Stornierungen von Einnahmen und Ausgaben dar, die noch nicht (oder bereits früher) Aufwand und Ertrag sind (waren), und verdanken ihre Entstehung der Notwendigkeit einer genauen Periodenabgrenzung.

Es handelt sich in erster Linie um nachzuverrechnende Ausgaben. Wann eine Ausgabe zu aktivieren ist, hängt davon ab, ob sich ihre Wirkung über mehrere Perioden erstreckt oder nicht.

Erste Vorbedingung für die Aktivierung ist somit das Vorhandensein von Ausgaben. Eine Aktivierung kommt dann in Betracht, wenn diese Ausgaben sich auf mehrere Wirtschaftsjahre auswirken. Nach dem Grundsatz der richtigen Lastenverteilung sind darum alle Ausgaben, die das abgelaufene Jahr nicht belasten, in der Bilanz unter Aktiva einzustellen.

D. Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz.

1. Grundsätzliches zur steuerlichen Erfolgsbilanz.

a) Ziel und Aufgabe.

Die Bilanz nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz dient ausschließlich der Ermittlung des steuerlichen Erfolges eines Wirtschaftsjahres. Sie ist damit eine ausgesprochene Erfolgs- und Gewinnermittlungsbilanz; ihr Bilanzzweck ist monetarisch. Es ist nicht ihre Aufgabe, das Vermögen bzw. den Vermögenswert einer Unternehmung zu ermitteln; hierfür dient im Steuerrecht die Vermögensaufstellung nach dem Bewertungsgesetz.

Trotzdem wäre es gewagt, hieraus schließen zu wollen, die steuerliche Erfolgsbilanz sei eindeutig dynamisch orientiert. Schmalenbach möchte durch die Bilanz den betrieblichen Erfolg als Vergleichsmaßstab ermitteln. Der Erfolgsbegriff ist hier ein ganz anderer; er ist letzten Endes nur eine betriebswirtschaftliche Kennzahl, die Aufschluß über Rentabilität und Wirtschaftlichkeit eines Unternehmens geben soll.

Es ist nicht Aufgabe dieser Arbeit, auf diesen Fragenkomplex näher einzugehen. Dieser Hinweis soll nur zeigen, wie falsch es wäre, vom Bilanzzweck her die steuerliche Erfolgsbilanz mit der dynamischen Bilanzauffassung zu identifizieren.

Ebenso abwegig ist es, die Steuerbilanz deshalb als statisch zu bezeichnen, weil das Steuerrecht in diesem Zusammenhang die Begriffe Betriebsvermögen oder Betriebsvermögensver-
gleich verwendet.

b) Maßgeblichkeit der Handelsbilanz.

Die steuerliche Erfolgsbilanz ist formal abhängig von der Handelsbilanz. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz

für die Steuerbilanz ist nicht ausdrücklich im Gesetz verankert; er ist vom Reichsfinanzhof entwickelt und in ständiger Rechtsprechung bestätigt worden. (1)

Dieser Grundsatz besagt ganz allgemein: die Bilanzansätze der Handelsbilanz sind für die Steuerbilanz zwingend, sofern sie den steuerlichen Bilanzierungsvorschriften, die quasi als 'Grenzpfähle' den vom Handelsrecht gewährten Aktivierungs- und Bewertungsspielraum einengen, nicht entgegenstehen.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung sind - von Ausnahmen abgesehen - für beide Bilanzarten im allgemeinen die gleichen. Es bestehen somit für beide Bilanzarten gleiche Ordnungsprinzipien. Hieraus läßt sich praktisch der Maßgeblichkeitsgrundsatz ableiten. Er wurde in dieser Form im wesentlichen von der Rechtsprechung des RFH (2) begründet.

Da die Handelsbilanz - bilanztechnisch gesehen - zuerst aufgestellt wird und die Steuerbilanz aus ihr heraus erst entwickelt wird, sind alle Wertansätze der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bindend, sofern sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung entsprechen und steuerlich zulässig sind.

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt durch die zahlreichen Durchbrechungen nur in sehr beschränktem Umfange. Tatsächlich ist der Wertansatz der Handelsbilanz nur in den Punkten entscheidend, "wo der Unternehmer auch steuerrechtlich verschiedene Bilanzierungsmöglichkeiten hat und den Ansatz nach seinem Belieben wählen kann." (3)

(1) RFH v. 12. 11. 29 I A a 213/29 = RStBl. 1930/147

RFH v. 11. 2. 30 IV A 807/28 = RStBl. 30/153 = StW 30/557

RFH v. 24. 3. 31 I A 235/30 = RStBl. 31/304 = StW 31/521

RFH v. 28. 4. 36 I A 138/35 = RStBl. 36/304

RFH v. 23. 5. 35 I A 110/33 = RStBl. 35/1467 = StW 35/619

RFH v. 31. 7. 34 I A 207/33 = RStBl. 34/981 = StW 34/610

RFH v. 30. 11. 38 I 192/38 = RFH 45/232 = RStBl. 39/480 = StW 39/53

(2) Siehe Rechtsprechung unter Fußnote (1) dieser Seite

(3) Blümich-Falk, Kommentar z. EStG, 7. Aufl. 1955, S. 253

In jedem Fall gehen die "steuerlichen Vorschriften dann vor, soweit sie (die Ansätze der Handelsbilanz) von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abweichen." (1) Die Steuerbilanz kann deshalb in der Praxis nur formal als eine abgeleitete Handelsbilanz angesehen werden. Materiell ist sie dagegen durch die Handhabung der Praxis, die Verwaltungsvorschriften und nicht zuletzt durch die konkrete und sehr eigenständige Rechtsprechung der obersten Finanzgerichte zu den Bilanzierungsproblemen als eine durchaus selbständige Bilanz anzuerkennen.

Aus diesem Grunde ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht in dem Sinne zu verstehen, daß die steuerliche Erfolgsbilanz eine berichtigte Handelsbilanz ist; er ist vielmehr nur vom Gesichtspunkt der Steuerbilanz verständlich. In diesem Sinne ist er in folgender Weise auszulegen:

Die Steuerbilanz ist eine durchaus selbständige Bilanz. Besteht in Bilanzierungsfragen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz jedoch Übereinstimmung, so sind in der Steuerbilanz die Bilanzansätze der vorher erstellten Handelsbilanz zu übernehmen.

c) Der Begriff 'Aktivierung' im Einkommensteuergesetz.

Der Begriff Aktivierung ist im Einkommensteuergesetz selbst nicht zu finden; es wird nur indirekt in den §§ 5 bis 7 EStG auf ihn hingewiesen;

§ 5 verweist auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, nach denen sich die Aktivierung grundsätzlich regeln soll,

§ 6 behandelt die steuerlichen Bewertungsvorschriften und fordert, daß Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten in der Bilanz anzusetzen sind. Hierdurch

(1) Blümich-Falk, Kommentar z. EStG, a. a. O., S. 253

wird indirekt zum Ausdruck gebracht, daß in der Steuerbilanz Gegenstand der Aktivierung das Wirtschaftsgut ist.

§ 7 regelt die Grundsätze bei Absetzungen für Abnutzung. Bei Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern kann jeweils pro Jahr der Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgesetzt werden, der entsprechend der Gesamtnutzungsdauer der Wirtschaftsgüter auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt. Auch hieraus ergibt sich noch einmal, daß Wirtschaftsgüter Gegenstand der Aktivierung sind.

2. Das Wirtschaftsgut als Gegenstand der Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz.

a) Die geschichtlich-terminologische Entwicklung des Begriffs 'Wirtschaftsgut'.

Gegenstand der Aktivierung sind Wirtschaftsgüter. Der Begriff 'Wirtschaftsgut' wurde von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gebildet und erscheint zum ersten Mal im Einkommensteuergesetz vom 16.10.34. Das EStG. 1925 übernahm noch den im EStG 1920 verwendeten Begriff 'Vermögensgegenstand', der ursprünglich noch einseitig in juristischer Auslegungsweise interpretiert wurde.

Der RFH erkannte bald - und dies im Zuge der wachsenden Bedeutung, die das Einkommensteuerrecht und damit auch die steuerliche Erfolgsbilanz im Laufe der Zeit gewann -, daß der Begriff für eine genaue und richtige Ermittlung des steuerlichen Erfolgs nicht ausreichte. In seinem scharf umgrenzten bürgerlich.-rechtlichen Sinn war der Begriff 'Gegenstand' mit der immer stärker hervortretenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Einkommensteuerrechts nicht mehr zu vereinbaren.

'Gegenstand' in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wurde darum vom RFH in vorsichtig tastender Rechtsprechung als wirtschaftlicher Wert, wirtschaftlicher Vorteil, wirtschaftliches Gut (1) und schließlich als 'Wirtschaftsgut' definiert. Dieser in allmählich fortschreitender Rechtsauslegung neu geschaffene Begriff wurde 1934 durch den Gesetzgeber in seiner ganzen Konsequenz anerkannt und in das neue Einkommensteuergesetz eingearbeitet. (2).

b) Definition des Begriffs 'Wirtschaftsgut' und Voraussetzungen für seine Aktivierung in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofs.

Wie ist nun ein derartiges Wirtschaftsgut beschaffen? Der RFH und BFH haben in einer umfangreichen Rechtsprechung zu dieser Frage anhand der zur Entscheidung stehenden Tatbestände Stellung genommen. Im Laufe der Zeit wurden dabei Grundsätze und Kriterien aufgestellt, die eine weitgehende Determination des Begriffs 'Wirtschaftsgut' erlauben. !

Das RFH-Urteil vom 27. 3. 28 (3) führt hierzu u. a. aus: "Es besteht steuerrechtlich eine weitergehende Aktivierungspflicht als handelsrechtlich. Und zwar besteht für einen kaufmännische Bücher führenden Gewerbetreibenden wegen derjenigen Wirtschaftsgüter, die er gegen eine Aufwendung, regelmäßig also gegen Geldleistung erworben hat, steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht dann, wenn sie nach allgemeiner Verkehrsanschauung einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts wesentlich hinausreichenden Wert für das gewerbliche Unternehmen besitzen. Darunter können geeignetenfalls auch solche Erwerbungen fallen, die

(1) RFH. -U. v. 11. 5. 27 VI A 152/27=RFH 21/163=RStBl. 27/163

RFH. -U. v. 10. 7. 28 I A 192/28=RStBl. 28/289

RFH-U. v. 15. 5. 29 VI A 487/28=RFH 25/174=RStBl. 29/451

RFH. -U. v. 27. 3. 28 I A 470/27=RStBl. 28/260

RFH. -U. 29. 7. 31 VI A 1367/29=RFH 29/221=RStBl. 31/852

RFH. -U. v. 27. 1. 32 VI A 1307/30=RStBl. 32/473

RFH. -U. v. 18. 12. 28 I Aa 274/28=RStBl. 29/171

(2) Siehe auch Dornemann: Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz, a. a. O., S. 102

(3) RFH v. 27. 3. 28 I A 470/27=RStBl. 28/260

weder körperliche Sachen sind noch Rechte im bürgerlichen Sinne begründen; freilich stellt noch keineswegs jedweder gegen Entgelt erlangte wirtschaftliche Vorteil ein solches steuerrechtlich aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar." (1)

Wann ein solcher Fall vorliegt, wird in der späteren Rechtsprechung näher erläutert:

"Für die Aktivierung in der Bilanz kommen grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter in Betracht, die nach allgemeiner Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind und einen wesentlichen über die Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahres hinausgehenden Wert für das Unternehmen besitzen.

Das wird in der Regel dann der Fall sein, wenn ein Erwerber des ganzen Betriebes einen entsprechend höheren Preis zahlen würde. Dabei kommt es nicht darauf an, ob durch die neue Anlage eine Erhöhung des Ertrages oder eine Ausgabenminderung oder eine Wertsteigerung erzielt wird." (2)

Eine Aktivierung ist geboten, "solange sich das Wirtschaftsgut im Gesamtwert des Betriebes auswirkt Voraussetzung ist nur, daß das Wirtschaftsgut bei Veräußerung des Betriebes sozusagen greifbar wird, d.h. als Einzelheit für den gesamten Geschäftswert ins Gewicht fällt oder dem Betrieb für die Zukunft zugute kommt." (3)

Diese Gedanken werden im Urteil vom 4.11.42 noch einmal wiederholt: "Für diejenigen Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige gegen eine Aufwendung erworben hat, besteht eine Aktivierungspflicht, wenn das Wirtschaftsgut nach allgemeiner

(1) RFH v. 27.3.28 I A 470/27 = RStBl. 28/260

(2) RFH v. 4.1.39 VI 719/38 = RStBl. 39/297

(3) RFH v. 9.3.38 VI 81/38 = RStBl. 38/643

Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich ist, für das Unternehmen einen über die Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahres hinausreichenden Wert besitzt und im Veräußerungsfalle den Veräußerungspreis günstig beeinflusst." (1)

Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsprechung seines Vorgängers übernommen und u. a. im Urteil vom 28. 1. 54 wie folgt zusammengefaßt: (2)

"Unter dem von der Rechtsprechung entwickelten Begriff des Wirtschaftsgutes ist ein im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsanschauung selbständig bewertbares Gut jeder Art zu verstehen, das in irgendeiner Weise dem Betriebe dient oder zu dienen bestimmt ist. Die Wirtschaftsgüter in diesem Sinne umfassen Gegenstände, Rechte und alle sonstigen wirtschaftlichen Werte, die geeignet sind, Vermögen oder Bestandteile von Vermögen zu sein. Im Sinne des Einkommensteuerrechts sind Wirtschaftsgüter aber nur solche körperlichen und unkörperlichen Werte, die nach den Grundsätzen des Steuerrechts bilanzierungsfähig sind.

Das durch Aufwendungen Erlangte muß nach der allgemeinen Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sein. Nicht jeder gegen Entgelt erlangte wirtschaftliche Vorteil stellt ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut dar. Es muß sich um ein solches handeln, dessen wirtschaftlicher Wert als Einzelheit von Bedeutung und bei einer Veräußerung greifbar ist, er darf sich nicht ins Allgemeine verflüchtigen, wobei es nicht darauf ankommt, ob dieser Wert positiv oder negativ ist." (3)

In Zusammenfassung obiger Zitate lassen sich folgende Punkte systematisch herausstellen:

(1) RFH v. 4. 11. 42 VI 263/42 = Mrozek-Kartei E 38/39,
§ 4, 1 R. 67

(2) BFH-U. v. 28. 1. 54 IV 255/53 BStBl. III 54/109=BFH 58/516

(3) BFH-U. v. 28. 1. 54 IV 255/53 BStBl. III 54/109=BFH 58/516

- A. Das Wirtschaftsgut wird durch drei Kriterien bestimmt; es muß sich um einen
 - a) wirtschaftlichen Wert handeln, der
 - b) selbständige Bewertungsfähigkeit und
 - c) bei einer Veräußerung eine gewisse Greifbarkeit besitzt.
- B. Ein derartiges Wirtschaftsgut wird dann bilanzierungsfähig
 - a) wenn es gegen Aufwendungen erworben, und
 - b) einen über das Jahr der Anschaffung wesentlich hinausreichenden Wert besitzt.

Im Folgenden werden zunächst die Kriterien, die zur Begründung des Wirtschaftsgutes notwendig sind, des weiteren sodann die Voraussetzungen, die zur Aktivierung von Wirtschaftsgütern führen, untersucht.

c) Kriterien zur Begründung eines Wirtschaftsgutes.

c 1. Das Vorhandensein wirtschaftlicher Werte.

Der Begriff 'Wirtschaftsgut' entstand aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts; er war aus "den Bedürfnissen des Steuerrechts zu entwickeln". (1) Wie sich bürgerlich-rechtlich ein solches Gut charakterisieren läßt, ist für diese Begriffsbestimmung unerheblich. Das Wirtschaftsgut erhält nicht durch den Schutz der Rechtsordnung seinen Wertcharakter, sondern durch den Nutzen, den es dem Unternehmen bringt.

Becker schreibt hierzu:

"Weitaus in den meisten Fällen ist Gegenstand der Bewertung - genauer der Aktivierung und Passivierung - eine Sache, eine Forderung, eine Verbindlichkeit (Recht oder Last) Gegenstand im Sinne des bürgerlichen Rechts. Ich habe aber schon oft darauf aufmerksam gemacht, daß dieses Zusammentreffen, wenn auch durchaus natürlich, so doch nur zufällig ist und

(1) Becker, E.: in StW 1932, S. 386

nicht zu der Vorstellung verleiten darf, als ob einkommensteuerlich nur Sachen und Forderungen im Sinne des bürgerlichen Rechts der Aktivierung zugänglich seien. Ich habe vielmehr diese Vorstellung auf jede Weise bekämpft, da sie zu einer zu engen Auffassung der Möglichkeiten der Aktivierung oder Passivierung oder sonst zu Trugschlüssen verleitet. ..."(1)

Wirtschaftliche Werte oder Vorteile werden durch die wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeiten einer Sache begründet.

Der Unternehmer wird jedem Tatbestand Wert beimessen, der in seinem Unternehmen wirtschaftlich ausgenutzt werden kann. Im Sinne der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofes ist deshalb jeder Tatbestand im wirtschaftlichen Sinne wertvoll und als wirtschaftlicher Wert zu bezeichnen, der im Rahmen des Betriebes eine wirtschaftliche Nutzung verspricht - oder wie der BFH sagt - "in irgendeiner Weise dem Betrieb dient oder zu dienen bestimmt ist." (2)

Vorausgesetzt wird eine innerbetriebliche Nutzungsmöglichkeit. Der Begriff wirtschaftlicher Wert ist aus diesem Grunde teils weiter, teils enger auszulegen als der nach bürgerlichem Recht orientierte Begriff 'Vermögensgegenstand'.

So können Tatbestände, die nur im Zusammenhang mit der einzelnen Unternehmung Bedeutung gewinnen und mit deren Existenz untrennbar verbunden sind, wirtschaftliche Werte darstellen. Beispielsweise sind Reklametafeln (3), die für den Namen der Firma und ihre Erzeugnisse werben, unter gegebenen Umständen Wirtschaftsgüter, obwohl sie für jedes andere Unternehmen oder jeden möglichen Dritten wertlos sind.

(1) Handkommentar der Reichssteuergesetze: Das Einkommensteuergesetz 1925 von E. Becker, II. 2. Teil, S. 983

(2) BFH-U. v. 28.1.54, a. a. O.

(3) Vgl. hierzu RFH-U. v. 20.3.30 VI A 147/30= RFH 27082= RStBl. 30/671

Der Begriff 'wirtschaftlicher Wert' kann aber andererseits - das ist zumindest theoretisch möglich - auch enger sein. Wird auf einem bebauten Grundstück einer Möbelfabrik eine Mineralquelle entdeckt, so ist diese für den Fabrikbetrieb ohne jeglichen Wert. Für ein anderes Unternehmen, das Mineralquellen gewerbsmäßig ausnutzt, wäre sie dagegen ein Tatbestand von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung.

Ob und wann ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, läßt sich jeweils nur vom Standpunkt der Unternehmung aus beurteilen. Jeder wirtschaftliche Vorteil ist in seiner Gebundenheit und Bedeutung zum gesamten Unternehmen zu sehen. "Wichtig ist nur, ob es sich um ein für den Betrieb in Betracht kommendes Gut handelt. Die äußere Einstellung anderer Unternehmen ist nicht ausschlaggebend." (1) Die 'innere Wertschätzung' ist maßgebend. Helpenstein (2) prägt nicht zu Unrecht den Begriff des 'innerbetrieblichen Wirtschaftsgutes'.

Worauf der wirtschaftliche Wert einer Sache beruht und was damit eigentlich als wirtschaftlicher Wert anzusprechen ist, ist nach Lage des Einzelfalles zu entscheiden. Der Wert einer Reklametafel beruht beispielsweise nicht auf ihrem Materialwert, sondern auf ihrer Reklamewirkung. Auch kann es im Einzelfall so sein, daß die Werbewirkung einer einzelnen Reklametafel wenig oder überhaupt keinen Wert besitzt, sondern ein solcher erst durch das Aufstellen vieler Reklametafeln entsteht.

Beispiel:

Die frühere Commerz- und Credit-Bank hatte regelmäßig bei jeder - auch der kleinsten - Bahnstation eine für durchfahrende Züge sichtbare Reklametafel angebracht. Es ist selbstverständlich, daß einer einzelnen Reklametafel, die etwa in einem winzigen Marktflecken an einer in der Nähe des Bahnkörpers liegenden Scheune befestigt ist, keinerlei Wert zuzusprechen ist.

(1) Helpenstein, F.: Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin, 1932, S. 237

(2) Helpenstein, F.: a.a.O., S. 239

Erst durch die massive Gesamtwirkung aller Reklametafeln wird ein Werbeerfolg erzielt, der einen wirtschaftlichen Wert begründet.

Ein Indiz für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Wertes kann darin gesehen werden, daß für einen Tatbestand von Seiten der Unternehmung Aufwendungen gemacht werden. Diese Vermutung bzw. Unterstellung ist durchaus logisch, wenn das Vorliegen eines wirtschaftlichen Wertes ausschließlich bezogen wird auf die Wertschätzung, die einem Tatbestand vom Standpunkt der Unternehmung aus beizumessen ist. Ein Unternehmer wird normalerweise nur für solche Dinge Aufwendungen machen, die ihm durch ihre Nutzung irgendeinen wirtschaftlichen Vorteil versprechen und damit für die Unternehmung Wert besitzen.

Hierzu der RFH: "Wenn sie (gemeint sind Reklametafeln) für den Betrieb wertlos wären, würde der Kaufmann nichts dafür ausgeben; sie sind also durchaus Gut im wirtschaftlichen Sinne; wer Reklametafeln aufstellt, tut dies nur, weil er annimmt, daß sie sich bezahlt machen." (1)

Der gleiche Gedankengang findet sich im Urteil vom 18. 12. 28 wieder: "Wie sich bürgerlich-rechtlich oder öffentlich-rechtlich das Brennrecht charakterisieren läßt, braucht nicht untersucht zu werden. Gerade nach der von der Bfin. gewünschten wirtschaftlichen Betrachtungsweise genügt die Feststellung, daß es sich bei dem Brennrecht um ein Wirtschaftsgut handelt. Die Bfin. bestreitet allerdings auch das. Sie wird aber schon durch ihre eigene Handlungsweise widerlegt, da sie doch nicht für etwas, was wirtschaftlich keinen Wert hat, ihr Geld ausgegeben haben wird." (2)

Das Ziel jeder privatwirtschaftlichen Unternehmung ist es, ein Maximum an Gewinn herauszuwirtschaften. Der Wert

(1) RFH-U. v. 15. 9. 29 = RFH 25/174 = RStBl. 1929/451

(2) RFH-U. v. 18. 12. 28 = I Aa 274/28 = RStBl. 29/171

eines Wirtschaftsgutes ist darum letztlich darauf zurückzuführen, daß es in irgendeiner Weise die Gewinnchancen der Unternehmung erhöht oder zumindest erhält. Von diesem Gesichtspunkt aus besteht der Nutzen eines Tatbestandes für die Unternehmung in der gewinnerhaltenden oder erhöhenden Möglichkeit, die der Unternehmer ihm zulegt.

Zusammenfassende Feststellung .

Wirtschaftliche Werte oder Tatbestände werden somit durch die vorteilhaften Nutzungsmöglichkeiten einer Sache begründet, die diese für die Unternehmung besitzen kann; als vorteilhaft ist alles das zu bezeichnen, was die Gewinnchancen der Unternehmung in positiver Weise beeinflussen könnte.

c 2. Die selbständige Bewertungsfähigkeit eines Gutes.

Für die Frage, ob ein Gut selbständig bewertungsfähig ist, ist die Verkehrsauffassung maßgebend. Die allgemeine Verkehrsauffassung stellt - wie sie der Reichsfinanzhof und seine Nachfolger in ständiger Rechtsprechung ausgelegt haben - zwei Grundsätze für die selbständige Bewertungsfähigkeit her aus:

1. Nach ausschließlich wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist zu entscheiden, ob ein selbständiges Gut vorliegt.
2. Für jedes Gut muß eine abgrenzbare und sichere Bewertungsgrundlage gegeben sein.

Zu 1.

aa) Die Selbständigkeit eines Gutes.

Wie schon im vorangegangenen Kapitel ausgeführt wurde, ist der Begriff 'Wert' oder 'Gut' in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen. Dasselbe gilt für das Kriterium 'Selbständigkeit' eines Gutes. Bürgerlich-rechtliche Sachbegriffe scheiden daher als Abgrenzungsmerkmal für das Kriterium 'Selbständigkeit' aus. In diesem Sinne können auf der einen Seite Güter, die

bürgerlich-rechtlich eine unteilbare Einheit darstellen, verschiedene und voneinander getrennte selbständige Werte darstellen, andererseits gibt es Fälle, wo sachenrechtlich verschiedene Einheiten nicht für sich selbst, sondern nur als wirtschaftliche Sachgesamtheit selbständig sind.

Der Hauptanwendungsfall für die Zerlegung von Gütern ist die gesonderte Aktivierung von Grund und Boden und von Gebäuden und die Aktivierung wesentlicher Bestandteile von Grundstücken und Gebäuden. Schon früh hat der Reichsfinanzhof hierzu Stellung genommen und beispielsweise die Sammelheizung oder Fahrstuhlanlage eines Gebäudes unter bestimmten Umständen als selbständige wirtschaftliche Einheiten anerkannt. Im Urteil vom 10. 7. 28 wird hierzu gesagt: "Gleichviel ob derartige Anlagen bürgerlich-rechtlich (§§ 93 und 94 BGB) als wesentliche Grundstücksbestandteile gelten oder nicht, ist steuerrechtlich nichts dagegen zu erinnern, wenn der Kaufmann ihre Werte und den Wert des übrigen Grundstücks voneinander sondert und die Absetzungen wegen Abnutzung bei jedem dieser Sonderwerte in Ansatz bringt." (1) (Diese Auffassung wurde jedoch von der späteren Rechtsprechung wieder eingeschränkt. (2)).

Im gleichen Sinne wurde von der Rechtsprechung die Selbständigkeit eines landwirtschaftlichen Brennrechts, (3) einer Spargelanlage, (4) Erdbeeranlage, umfangreicher Bodenmeliorationen, (5) Wettbewerbsverbote, (6) Verlagswerte, (7) Verlagsrechte, (8) Rechte zur Schaufensterbenutzung, (9) gewerbliche Betriebsrechte, (10) Zuschüsse eines Stromabnehmers für die Errichtung eines Verteilungsnetzes (11) u. a. anerkannt.

(1) RFH-U. v. 10. 7. 28 VI A 192/28=StW Nr. 28/852

(2) Vgl. RFH-U. v. 27. 5. 36 VI A 221/36=RStBl. 36/886

(3) RFH-U. v. 10. 7. 28 VI A 693/28=StW 28/Nr. 456

(4) RFH-U. v. 16. 1. 29 VI A 273/28=StW 29/Nr. 185

(5) RFH-U. v. 20. 4. 33 VI A 1039/32=RStBl. 33/638

(6) RFH-U. v. 5. 2. 35 I A 21/32=RStBl. 35/745

(7) RFH-U. v. 4. 6. 42 III 89/40=RStBl. 42/892

(8) RFH-U. v. 21. 12. 32 VI A 72/32=RStBl. 33/476

(9) RFH-U. v. 7. 7. 35 I A 56/35 = RStBl. 35/1237

(10) RFH-U. v. 9. 3. 38 VI 122/38=RStBl. 38/551

(11) BFH-U. v. 2. 3. 54 I 133/535=BStBl. 54, III/129

Umfangreiche Ladenumbauten sind nach der heutigen Rechtsprechung im Gegensatz zu den RFH-Urteilen vor 1934 grundsätzlich nicht selbständig bewertbar, sondern in der Regel Herstellungsaufwand des Gesamtgebäudes. Führt dagegen nicht der Eigentümer des Hauses, sondern der Mieter einen Umbau durch, so handelt es sich um eine selbständige geschäftliche Maßnahme, die während der Dauer des Mietvertrages als besonderes Gut selbständig bewertungsfähig ist. (1)

Was ist der wirtschaftliche Grund, der zur gesonderten Aktivierung von bürgerlich-rechtlichen unselbständigen Bestandteilen führt?

Zwei Merkmale lassen sich hier nennen:

1. Die wirtschaftlich selbständigen Teileinheiten unterliegen in der Regel einer schnelleren Abnutzung als die Gesamteinheit.
2. Es handelt sich in der Regel um selbständig zu würdigende geschäftliche Maßnahmen, die in der Mehrzahl der Fälle mit einem besonderen - von der Gesamteinheit nicht mitzutragenden - Risiko verbunden sind. (2)

Enno Becker (3) hat schon früh auf diese beiden Merkmale hingewiesen, und man kann feststellen, daß diese Gedanken - wenn auch nicht immer klar ausgedrückt - von der Rechtsprechung der Finanzhöfe übernommen wurden. Allerdings sind diese Merkmale

(1) Vgl. hierzu die Rechtsprechung:

RFH-U. v. 7.9.28 VI A 724/28 StW 28/810

RFH-U. v. 21.9.27 VI A 383/27 StW 27/565

RFH-U. v. 22.2.28 VI A 4/28 StW 28/149

RFH-U. v. 22.7.31 VI A 569/31

RFH-U. v. 23.5.33 VI A 222/33 RStBl. 33/1006

RFH-U. v. 3.4.34 StW 34/3 RStBl. 31/13

(2) Beispiel:

Umfangreicher Umbau eines Geschäftsräumtes innerhalb eines Gebäudes. Die Frage, ob der Ladenumbau einen wirtschaftlichen Erfolg verspricht, ist mit einem besonderen unternehmerischen Risiko belastet, das unabhängig von dem Restwert des Gebäudes zu würdigen ist.

(3) Becker, E.: Komm. EStG 1925, 8. a. O., II, 2. Teil S. 33 ff.

nur Anhaltspunkte. Die Frage der Selbständigkeit ist immer eine Tatbestandsfrage. Beispielsweise hat der RFH im Urteil vom 27. 5. 36 (1) den Einbau einer Fahrstuhlanlage nicht als selbständiges Wirtschaftsgut - entgegen der früheren Rechtsprechung - anerkannt. Auch die Ersetzung einer Stalldecke aus Holz durch eine Betondecke stellt keine selbständig bewertbare geschäftliche Maßnahme dar. (2)

Zu 2.

bb) Das Vorhandensein einer Bewertungsgrundlage.

Die Rechtsprechung verlangt von einem Wirtschaftsgut, daß es bewertungsfähig ist.

Diese Forderung ist gerechtfertigt und logisch; denn nur dann kann von einem Gut gesprochen werden, wenn dieses als gesonderter Wert irgendwie bestimmbar und faßbar ist, sei es daß der Markt ihm als Einzelheit einen eigenen Wert beizumessen (Börsen- oder Marktpreis) sei es daß der Unternehmer sich den Erwerb oder die Herstellung etwas kosten läßt und so seiner Wertschätzung Ausdruck verleiht (Anschaffungs- oder Herstellungskosten).

Liegt eine derartigen abgrenzbare und meßbare Wertschätzung (in der Regel vorhandene Preise oder Kosten) nicht vor und verflüchtigt sich der Wert quasi "ins Allgemeine" (3), so daß nur eine ungenaue und höchstens schätzbare Wertbestimmung möglich ist, so fehlt das Merkmal der besonderen Bewertungsfähigkeit. Ein solcher Tatbestand kann mangels Wertbestimmung deshalb nicht als besonderes Gut angesprochen werden, weil er letztlich nur in einer nicht meßbaren Steigerung des allgemeinen Geschäftswertes seinen Niederschlag findet.

Für die materiellen Güter bestehen hinsichtlich der Bewertungsfähigkeit keine Probleme. Meistens handelt es sich

(1) RFH-U. v. 27. 5. 36 VI A 221/36, a. a. O.

(2) BFH-U. v. 9. 7. 53 IV 8/53 BStBl. 53, III/245

(3) BFH-U. v. 28. 1. 54 IV 255/53 U BStBl. III 54/109

um Gegenstände des Handelsverkehrs; es liegen deshalb immer Anhaltspunkte für die Bewertungsfähigkeit vor in Form von Kosten, Preisen oder vergleichbaren Preisen.

Anders ist es bei den immateriellen Wirtschaftsgütern. Das gilt besonders für die wirtschaftlichen Werte, die nicht Gegenstand des Handelsverkehrs sind oder sein können und deren Nutzung - und damit ihre wirtschaftliche Bedeutung - auf einen bestimmten Betrieb beschränkt ist. Hier ist es oft sehr schwer, eine zuverlässige Bewertungsgrundlage zu finden.

Man unterscheidet originär entstandene und derivativ erworbene immaterielle Werte.

Die letzteren sind nicht im Betrieb entstanden, sondern von dritter Seite erworben (z.B. Konzessionen, Patente, Rezepte etc.). Der Nachweis ihrer Bewertungsfähigkeit ist dadurch erbracht, daß für sie besondere Aufwendungen gemacht worden sind und sie Gegenstand des Rechtsverkehrs gewesen sind.

Die originären Werte sind direkt im Unternehmen entstanden, sie "sind dem Betrieb im Laufe der Zeit zugewachsen, sei es durch besondere Aufwendungen (z.B. für Reklame und Organisation), sei es ohne besondere Aufwendungen (z.B. durch die Güte der Erzeugnisse, die von dem Unternehmen hergestellt oder verkauft werden)". (1) Diese während der Entwicklung des Betriebes entstandenen Werte sind nur dann selbständig bewertungsfähig, wenn

1. nachweisbare und zurechenbare Aufwendungen vorliegen und
2. sie nicht bloß zu einer Erhöhung des Geschäftswertes führen.

(1) Dornemann, R.: Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz in ZfB. 27. Jg., S. 97 ff., hier S. 103

Im folgenden wird nur zu Punkt 1. Stellung genommen. Zur Frage der Abgrenzbarkeit von immateriellen Werten gegenüber dem Geschäftswert wird auf die Ausführungen im besondern Teile verwiesen. (1)

Zu 1.

Es müssen nachweisbare und zurechenbare Aufwendungen vorliegen. Hierzu gehören beispielsweise die Versuchskosten für Erfindungen. Aufwendungen für großangelegte Reklamefeldzüge u. a. .

Auszuschalten sind alle wirtschaftlichen Vorteile, die allein auf die Arbeitskraft und Tüchtigkeit des Unternehmers zurückzuführen sind. Für die Unternehmerleistung gibt es nämlich keinen Bewertungsmaßstab. Man könnte vielleicht annehmen, daß hierfür der wirtschaftliche Erfolg einer Periode - also der Gewinn - in Betracht kommt, denn dieser bildet ja quasi das Entgelt für die unternehmerische Tätigkeit. Dieser scheidet jedoch aus folgenden Gründen aus:

Wollte man ihn als Bewertungsmaßstab für die Arbeitskraft des Unternehmers heranziehen, so müßte man bei der Bewertung der immateriellen Werte, die auf die unternehmerische Leistung zurückzuführen sind, den Gewinn kennen. Die Höhe des Gewinns ist umgekehrt, jedoch ausschließlich eine Folge der Aktivierung und Bewertung der einzelnen Bilanzpositionen; er ist also - falls man die Arbeitskraft des Unternehmers bewerten will - unter anderem abhängig von eben dieser Bewertung der unternehmerischen Tätigkeit. Man kann aber nicht den Wert einer unbekannten Größe mit Hilfe einer anderen ebenfalls noch unbekannten Größe ermitteln. Aus diesem Grunde muß die Aktivierung eines wirtschaftlichen Vorteils, der auf die unternehmerische Arbeitsleistung zurückzuführen ist,

(1) s. Seite 124 ff.

entfallen. denn es besteht keine Möglichkeit, den Wert der Unternehmerleistung unabhängig von dem erst zu ermittelnden Gewinn festzustellen.

Darüberhinaus ist zu beachten, daß durch eine Aktivierung derartiger wirtschaftlicher Vorteile der Gewinn in Höhe der eingesetzten Arbeitsleistung **doppelt** ausgewiesen wird.

Werte, die auf Grund persönlicher Verhältnisse entstanden sind, besitzen keine Bewertungsfähigkeit. Das gilt nicht nur für die Arbeitsleistung des Unternehmers, sondern auch für die seiner Mitarbeiter. Der eventuell bedeutsame Vorteil, der mit der Bindung einer hochqualifizierten und tüchtigen Arbeitskraft durch einen langjährigen Anstellungsvertrag entsteht, besitzt nach der Verkehrsauffassung keine zurechenbare Bewertungsgrundlage und somit nicht die Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes.

Ein zurechenbarer Bewertungsmaßstab ist auch nicht für den wirtschaftlichen Vorteil gegeben, der dadurch entsteht, daß durch Preisunterbietungen ein Konkurrenzunternehmen aus dem Wettbewerb ausgeschaltet wird. Zwar sind auch für diesen Vorteil erhebliche Aufwendungen gemacht worden, nämlich in Höhe der Differenz zwischen dem normalen Preis und dem niedrigeren Kampfpfeis; aber der auf diese Weise erlangte und zweifellos bestehende wirtschaftliche Wert (Ausschaltung der Konkurrenz) ist nicht bewertungsfähig. Die Weniger-Einnahmen durch die Preisunterbietung sind nach der Verkehrsauffassung keine zuverlässige und deshalb nicht zurechenbare Bewertungsgrundlage. (1)

Ein bewertungsfähiger Vorteil liegt nur dann vor, "wenn er sich nicht ins Allgemeine verflüchtigt . . . , und das erworbene Gut nur als Steigerung des Good-will des ganzen Unternehmens in Erscheinung tritt". (2) Dies gilt für die oben erwähnten Bei-

(1) Schultze-Schlutius: Marktvereinigung in StW 36/21

(2) BFH-U. v. 28. 1. 54 IV 255/53 U BStBl. III 54/109

spiele. Ihr Wert läßt sich nicht zuverlässig bestimmen und abgrenzen und führt somit nur zur Erhöhung des Geschäftswertes, der aber als selbstgeschaffener, d.h. originärer Wert in der Regel nicht bilanzierungsfähig ist.

In diesem Sinne sind auch Anlauf-, Gründungs- und Organisationskosten, die insbesondere bei der Eröffnung eines Unternehmens anfallen und durchaus Werte begründen können, nicht aktivierungsfähig. Der BFH führt hierzu aus:
 "Wer einen Betrieb gründet, beginnt mit der Bereitstellung der erforderlichen Betriebsmittel. Neben Aufwendungen für Sachwerte entstehen Aufwendungen anderer Art, die man als Vorbereitungskosten oder als Organisationskosten bezeichnen kann. Es wird mit einzustellenden Personen verhandelt, Angestellte und Arbeiter werden eingestellt und für ihre Tätigkeit geschult, es werden Vorbereitungen für Kundenwerbung, die Auswahl von Lieferanten getroffen, es wird inseriert usw., kurz es wird alles getan, wofür auch der Beschwerdeführer Aufwendungen getätigt hat. Es kann nicht bestritten werden, daß diese Maßnahmen ebenso notwendig sind, wie die Beschaffung von Material, Grundstücken, Maschinen usw., so daß zum mindesten einem Teil dieses Aufwands ein über das Jahr des Aufwands hinausgehender Nutzen zukommen kann. Trotzdem ist in solchen Aufwendungen ein Wirtschaftsgut in dem oben dargestellten Sinne nicht zu erblicken. Im wirtschaftlichen Verkehr wird diesen Aufwendungen kein selbständig bewertbarer Wert beigelegt, und zwar deshalb nicht, weil der Wert sich nicht zuverlässig bestimmen läßt Die Errechnung irgendeines sogenannten Organisationswertes ist mit einer auch nur annähernden Sicherheit nicht möglich." (1)

(1) BFH-U. v. 28.1.54, a. a. O. BStBl. III 54/109

c 3. Die Greifbarkeit.

Wir kommen nunmehr zum letzten Kriterium, der Greifbarkeit eines Wirtschaftsgutes .

Dieses Kriterium ist schon früh vom Reichsfinanzhof entwickelt und in ständiger Rechtsprechung bestätigt worden. Insbesondere für die Erfassung und Umgrenzung der immateriellen Werte ist es von Bedeutung und ein wichtiges Bestimmungsmerkmal.

Der Begriff Greifbarkeit beinhaltet nach der Definition des RFH, daß das Gut bei einer angenommenen Veräußerung des Gesamtbetriebes sozusagen als ein greifbarer wirtschaftlicher Tatbestand durch sein Vorhandensein den Gesamtkaufpreis erhöhen würde.

Das Ausgehen von der Fiktion der Gesamtveräußerung eines Unternehmens ist ein maßgeblicher Grundgedanke der steuerlichen Bilanzierungspraxis und -Theorie, der nicht nur bei der Aktivierung im Begriff 'Greifbarkeit' sondern auch in der Bewertung durch den Teilwertbegriff seinen Niederschlag gefunden hat. Auch für die Vermögensaufstellung nach dem Bewertungsgesetz ist diese Fiktion für den Ansatz eines Vermögenspostens entscheidend. Das Steuerrecht hat hiermit ein Abgrenzungsmerkmal geschaffen, das wohl seit Jahren in der steuerlichen Literatur teilweise sehr heftig kritisiert wird (insbesondere in Bezug auf den Teilwertbegriff), das aber trotzdem in der gesamten Rechtsprechung eine wesentliche Rolle spielt. (1)

Aus der Definition des Begriffes 'Greifbarkeit' lassen sich drei wichtige Merkmale für das Wirtschaftsgut ableiten:

-
- (1) Littmann, E.: Der steuerliche Gewinnbegriff im Lichte statischer und dynamischer Bilanzauffassung, StW 1948/617 ff.
Kosiol, E.: Bilanzreform und Einheitsbilanz, 2. Aufl. 1948, S. 150 ff.

1. Das Wirtschaftsgut muß als Einzelwert so bedeutsam sein, daß es im Rahmen einer Gesamtgeschäftsveräußerung den Kaufpreis günstig beeinflussen würde.
2. Alle wirtschaftlichen Werte, die unmittelbar und untrennbar mit der Person des Unternehmers verbunden sind, kommen als Wirtschaftsgut nicht in Betracht, da bei einer Gesamtgeschäftsveräußerung der bisherige Unternehmer in der Regel aus dem Betriebe ausscheidet.
3. Auch solche Werte, denen nur im Rahmen des lebenden Organismus "Betrieb" eine Werteigenschaft zugesprochen werden kann und die ohne die Existenz des Betriebes bedeutungslos werden, können Wirtschaftsgüter darstellen.

Zu 1.

Durch diese Forderung werden zunächst alle Werte ausgeschaltet, die derart unbedeutend sind, daß sie im Falle eines Verkaufs der Unternehmung als nicht besonders berücksichtigungsfähige Tatbestände den Kaufpreis nicht beeinflussen würden. Sie sind als Einzelheit nicht von Bedeutung und können deshalb sofort als laufende Betriebsausgaben abgeschrieben werden. Hierunter fallen beispielsweise kleinere Posten Büromaterial usw..

Ein Gut muß im Rahmen des Betriebes einen bestimmten Wert haben. Steht beispielsweise auf einem Betriebsgrundstück inmitten einer modernisierten Anlage noch ein altes Gebäude, das nicht mehr benutzt werden kann und nur im Wege steht, so kann dieses Gebäude wohl als Einzelgut noch Wert besitzen, im Rahmen des Betriebes stellt es eher eine Last dar, die bei einer Gesamtgeschäftsveräußerung eventuell in Höhe der wahrscheinlichen Abbruchkosten den Kaufpreis mindern würde.

Ebenso verhält es sich mit Maschinen, die beispielsweise durch die Entwicklung neuer Produktionsverfahren überflüssig geworden und wirtschaftlich nicht mehr nutzungsfähig

sind. Sie sind im Rahmen des Betriebes - mögen sie technisch auch noch intakt sein - bedeutungslos und würden den Kaufpreis nicht beeinflussen. Es handelt sich um Anlagen, für die eine wirtschaftliche Nutzung und Verwendung nicht mehr greifbar ist.

Zu 2.

Dasselbe gilt für alle Werte und Rechte, die unmittelbar mit der Person des Unternehmers verbunden sind. Der RFH hat die Greifbarkeit beispielsweise bei dem persönlichen Apothekenbetriebsrecht oder der Gebühr für eine persönliche Schankerlaubnis verneint;

"Das rein persönliche (unveräußerliche und unvererbliche) Apothekenbetriebsrecht ist kein bewertungsfähiges und steuerlich erfaßbares Wirtschaftsgut. Denn dieses Recht kann mangels seiner Veräußerlichkeit und Verwertbarkeit bei einer Betriebsveräußerung nicht zum Gegenstand des Rechtsverkehrs gemacht werden und darum auch keinen Teilwert - d.h. keinen bei der Veräußerung des Betriebes als Ganzes in Rechnung zu stellenden Wert - haben. Diese Werte sind so eng mit der Person des Unternehmers verbunden, daß sie mit dem Ausscheiden der Person aus dem Unternehmen sich in ein Nichts auflösen." (1)

Zu 3.

Zunächst fallen hierunter alle Güter, "die Gegenstand des Handelsverkehrs sind, d.h. gegen Entgelt selbständig veräußert werden können." (2)

"Ein Wirtschaftsgut braucht, um Gegenstand des Handelsverkehrs zu sein, keineswegs wie eine Ware gehandelt zu werden, sondern es genügt, daß das Wirtschaftsgut selbständig veräußerlich ist und auch tatsächlich veräußert wird, falls sich hierzu ein Anlaß ergibt. Freilich wird ein Wirtschaftsgut noch

(1) RFH-U. v. 28.2.30 III A 84/28=RStB1. 30/287=RFH 26/285

(2) RFH-U. v. 26.9.39 I 422/38 RStB1. 1942/34

nicht dadurch bewertungsfähig, daß eine Veräußerung in seltenen Fällen stattfindet, vielmehr muß der Handel einen gewissen Umfang haben." (1)

Der Begriff 'Greifbarkeit' ist jedoch noch weitgehender und umfaßt fernerhin Güter, die nicht handelsfähig sind. Es ist z. B. möglich, "daß ein Wirtschaftsgut nur in Verbindung mit anderen Wirtschaftsgütern handelsfähig ist, wie z. B. der Geschäftswert eines Unternehmens. Aber der Verkehr muß es als selbständiges Gut, für das ein Teilwert und für das Anschaffungskosten gegeben sein können, ansehen. Der Begriff 'Wirtschaftsgut' muß aus den Gegebenheiten des Wirtschaftslebens entwickelt werden." (2)

Greifbarkeit ist also nicht in dem Sinne zu verstehen, daß das einzelne Gut bei einer Geschäftsveräußerung einen für sich selbständigen, vom Unternehmen unabhängigen Wert besitzen muß, der als solcher einen kaufpreiserhöhenden Tatbestand darstellt. Es genügt, daß das Wirtschaftsgut "als Einzelheit im Rahmen des gesamten Geschäftswertes ins Gewicht fällt oder dem Betrieb für die Zukunft zugute kommt". (3) Der Geschäftswert ist beispielsweise außerhalb und losgelöst vom Unternehmen wertlos, gewinnt jedoch u. U. große Bedeutung für den laufenden Betrieb.

Wie schon weiter oben ausgeführt, beruht der wirtschaftliche Wert einer Sache auf den innerbetrieblichen Nutzungsmöglichkeiten und der Wertschätzung, die einer Sache in ihrer objektiven Beziehung zum lebenden Betrieb beizumessen ist. Von diesem Gedanken aus ist der Begriff der Greifbarkeit zu verstehen. Es kommt nicht darauf an, daß ein

(1) RFH-U. v. 26.9.39 I 422/38 = RStB1. 42/34

(2) OFH-U. v. 28.2.48 I 40/47 StRK. E § 4 R. 4

(3) RFH-U. v. 9.3.38 VI 81/38 = RStB1. 38/643

Käufer dem einzelnen Gut als solchem Wert beimißt; entscheidend ist, daß ein Käufer des ganzen Unternehmens dem Gut als Teil des Gesamtbetriebes, den er fortzuführen gedenkt, besondere Bedeutung zulegt.

Deshalb können auch solche Tatbestände Wirtschaftsgüter sein, die nicht selbständige Werte und Gegenstände des Handelsverkehrs sind, deren Wert im Rahmen des Gesamtbetriebes jedoch Bedeutung hat. Das einzelne Wirtschaftsgut ist immer in Beziehung zum ganzen Betrieb zu sehen.

Der von der Rechtsprechung entwickelte Begriff 'Greifbarkeit' beweist am deutlichsten, wie weit sich das Steuerrecht von dem bürgerlich-rechtlichen Begriff 'Gegenstand' losgelöst hat und nur noch der wirtschaftlichen, ja man kann sagen - da der Gegenstand der Aktivierung vom innerbetrieblichen Standpunkt aus gedeutet wird - der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise den Vorzug gibt. Auf diese Weise "konnte man der Tatsache Rechnung tragen, daß es einerseits Rechte gibt, hinter denen kein vom Verkehr anerkanntes Rechtsgut steht, und andererseits Rechtslagen, die weder zu den Sachen noch zu den Rechten gezählt werden können und trotzdem vom Verkehr als wirtschaftliche Güter betrachtet und gewertet werden. Diese Ausweitung des Gegenstandsbegriffes führte zu dem von der Rechtsprechung entwickelten Begriff des Wirtschaftsgutes." (1)

Der Begriff 'Greifbarkeit' ist in einzelnen Fällen sehr weit ausgelegt worden. So verlangte der Reichsfinanzhof im Urteil vom 15. 5. 29 (2) die Aktivierung eines Zuschusses, den der Steuerpflichtige für die Zuleitung an das Stromverteilungsnetz entrichten mußte, mit der Begründung, dadurch

(1) Theis, Das Wirtschaftsgut im Einkommensteuerrecht, BStBl. 1937/269/0210, S. 1

(2) RFH-U. v. 15. 5. 29 VI A 487/28 = RStBl. 29/451

sei ein 'geldwertes Gut im wirtschaftlichen Sinne' entstanden.

Es ist m. E. fraglich, ob ein Erwerber des ganzen Betriebes etwas so Selbstverständliches wie den Anschluß an das Stromleitungsnetz als besonderen kaufpreiserhöhenden Tatbestand berücksichtigen würde. Geht man davon aus, daß der Betrieb ohne Stromanschluß 'weniger wert ist', so handelt es sich hierbei um einen Nachteil, der den gesamten Wert der Unternehmung herunterdrückt; es liegt ein negativer Tatbestand vor, der den Betrieb belastet. Durch den Stromanschluß wird nur diese Belastung getilgt, es entsteht aber kein positives Wirtschaftsgut, das neben den anderen Vermögenswerten den Gesamtwert der Unternehmung erhöht. Ein negativer Wert wird getilgt, jedoch kein Wertzugang bewirkt.

In diesem Zusammenhang ist auf die Ausführungen hinzuweisen, die der Reichsfinanzhof in Bezug auf die Aktivierung der Schankkonzessionssteuer macht: "Betrachtet man die Schankkonzessionssteuer nicht als Anschaffungskosten für die Konzession im weiteren Sinne, sondern lediglich als eine Aufwendung für sich, so käme erst recht eine Aktivierung nicht in Frage. Denn auch darin ist dem Finanzgericht zuzustimmen, daß 'die Steuer lediglich eine negative Größe' darstellt, die nicht in den Aktiven der Bilanz aufgeführt werden kann. Wenn Steuern bezahlt werden, so wird dadurch lediglich eine Schuld getilgt, jedoch kein Vermögenszugang bewirkt. Die Sonderaktivierung der Steuer kommt daher nicht in Frage (außer wenn es sich um eine Steuervorauszahlung für ein späteres Wirtschaftsjahr, ein transitorisches Aktivum handelt).^m (1)

(1) RFH-U. v. 21.10.31 VI A 2002/29 = RFH 30/142

Zusammenfassung.

Ein wirtschaftlicher Vorteil muß selbständig bewertungsfähig und greifbar sein.

Selbständige Bewertungsfähigkeit ist immer dann gegeben, wenn eine Bewertungsgrundlage gegeben ist, der wirtschaftliche Wert nach der Verkehrsauffassung als selbständiges Gut angesehen wird und er sich nicht so ins Allgemeine verflüchtigt, daß er nur zu einer Steigerung des allgemeinen Geschäftswertes führt.

Der Begriff "Greifbarkeit" verlangt, daß der Wert als Einzelheit von Bedeutung ist und deshalb bei einer Veräußerung des gesamten Unternehmens als kaufpreiserhöhender Tatbestand seine Berücksichtigung finden würde. Dabei ist es nicht erforderlich, daß er - losgelöst vom Unternehmen - selbständig im Handelsverkehr gehandelt werden kann, sondern entscheidend ist, daß das Gut sich im Gesamtwert der Unternehmung auswirkt und als Bestandteil des gesamten Vermögenswertes der Unternehmung bei einer Betriebsveräußerung den Kaufpreis günstig beeinflussen würde.

d) Voraussetzungen für die Aktivierung von Wirtschaftsgütern.

Unter zwei Voraussetzungen sind Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz zu aktivieren: Sie müssen

1. gegen Aufwendungen erlangt worden sein (1) und
2. einen für das Unternehmen wesentlichen und über die

(1) Bereits im vorangegangenen Kapitel wurde darauf hingewiesen, daß für immaterielle Wirtschaftsgüter zurechenbare Aufwendungen vorliegen müssen. Das Vorliegen von Aufwendungen galt hier jedoch nur als Indiz für die Bewertungsfähigkeit eines wirtschaftlichen Wertes, also als ein Kriterium für die Wirtschaftsguteigenschaft an sich. In diesem Kapitel werden jedoch die Aufwendungen als Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit von Wirtschaftsgütern behandelt.

Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahres hinausreichenden Wert besitzen.

d 1. Das Vorliegen zurechenbarer Aufwendungen.

Die Notwendigkeit des Vorliegens zurechenbarer Aufwendungen für die Aktivierungsfähigkeit läßt sich aus dem Wesen und der Aufgabe der steuerlichen Erfolgsbilanz ableiten: der Ermittlung des richtigen Jahreserfolges. "Der steuerlichen Aktivierung liegt der Gedanke zugrunde, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit voll erfaßt werden soll. Es handelt sich hier um einen Anwendungsfall des Grundsatzes der Vollständigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung." (1) "Freilich darf die Aktivierung nicht mehr erfassen, als der steuerlichen Leistungsfähigkeit entspricht." (2) Dieses Ziel wird erreicht durch die Anwendung zweier Prinzipien, die einmal mehr, ein andermal weniger klar ausgesprochen in der Rechtsprechung der obersten Finanzgerichte Bedeutung gewonnen haben:

- a) das Realisationsprinzip,
- b) das Prinzip der Periodenabgrenzung.

Beide Prinzipien führen zwangsläufig dazu, daß Wirtschaftsgüter nur dann aktivierungsfähig werden, sofern für sie zurechenbare Aufwendungen vorliegen.

aa) Das Realisationsprinzip.

aaa) Darstellung des Realisationsprinzips.

Das Realisationsprinzip wird in Literatur und Rechtsprechung immer wieder herangezogen; eine klare und einheitliche Definition dieses Prinzips liegt jedoch nicht vor. In der Regel wird hierunter das Gewinnrealisierungsprinzip verstanden, andere Autoren legen es weiter aus. Im folgenden wird deshalb zunächst versucht, das Prinzip ganz all-

(1) Dornemann, R.: Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz in ZfB. Jg. 27, S. 101

(2) Dornemann, R.: a. a. O., S. 100

gemein zu entwickeln und hieraus die für uns wichtigen Schlußfolgerungen zu ziehen.

Unter Realisation verstehen wir ganz allgemein das Zutagetreten eines wirtschaftlichen Tatbestandes oder Ablaufs innerhalb eines Unternehmens. Bezogen auf die Bilanz und deren Einzelposten - die Wirtschaftsgüter - bedeutet Realisation dementsprechend das buchmäßige Zutagetreten dieser einzelnen Posten in der Bilanz.

Stellen wir das Realisationsprinzip deshalb als einen Grundsatz der Bilanzierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz heraus, aus dem sich ganz bestimmte und notwendige Folgerungen für die Aktivierung der einzelnen Wirtschaftsgüter ergeben, so kann wie folgt definiert werden:

Das Realisationsprinzip besagt: Eine Realisierung des Wirtschaftsgutes liegt nur dann vor, wenn es buchmäßig irgendwie in Erscheinung tritt.

Wie kann sich nun ein Wirtschaftsgut buchmäßig konkretisieren? - Zur Beantwortung dieser Frage ist es zunächst zweckmäßig, Entstehung, Durchlauf und Ausscheiden des Wirtschaftsgutes im Unternehmen zu verfolgen.

Wir unterscheiden dabei zwischen Gütern des Anlage- und Umlaufvermögens.

Wirtschaftsgüter des

I. Anlagevermögens:

II. Umlaufvermögens:

1. Stufe

Das Wirtschaftsgut tritt in das Betriebsvermögen ein:

- a) Es wird im Rahmen und durch den Betrieb
 - aa) gegen Entgelt erworben,
 - bb) unter Aufwendung von Kosten hergestellt,
 - cc) durch Zufall entdeckt,
 - dd) entsteht mit dem Wachsen und der Entwicklung der Unternehmung, ohne daß zurechenbare Kosten entstehen.
- b) Es tritt von außen ohne Einflußnahme seitens der Unternehmung in das Betriebsvermögen ein (Schenkungen, Einlagen des Unternehmers).

2. Stufe

a) Das Wirtschaftsgut ist bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

b) Das Wirtschaftsgut nutzt sich durch technischen und wirtschaftlichen Verschleiß ab.

c) Das Wirtschaftsgut scheidet nach seiner Abnutzung aus dem Betriebsvermögen aus, indem es verschrotet oder veräußert wird.

Das Wirtschaftsgut wird veräußert und tritt aus dem Betriebsvermögen aus.

3. Stufe

Für das veräußerte Wirtschaftsgut fließt die Gegenleistung - in der Regel in Form von Geld - zu.

1. Stufe: Eintreten des Wirtschaftsgutes in die Unternehmung:

In einer monetären und auf das marktwirtschaftliche Prinzip aufgebauten Wirtschaftsordnung ist die Leitmaxime des Unternehmers auf das erwerbswirtschaftliche Prinzip aufgebaut. (1) Das **Bestreben** eines jeden privatwirtschaftlichen Unternehmens geht dahin, das Maximum an Gewinn zu erzielen; dieser kann nur in Geldwerten gemessen werden. Das Rechnungswesen ist deshalb auf den Grundsatz aufgebaut: 'Geld - Ware oder Leistung - mehr Geld' (2) und mißt diesen Ablauf in Geldwerten. Hieraus folgt ganz allgemein, daß in einer Buchführung nur das zutage treten d.h. real und konkret in Erscheinung treten kann, was sich geldlich in irgendeiner Form niedergeschlagen hat. Alles das, was geldlich nicht erscheint, wird durch das Rechnungswesen der Unternehmung nicht erfaßt.

Geldlich in Erscheinung treten für die einzelnen Wirtschaftsgüter die zurechenbaren Aufwendungen, die ja einmal Ausgaben gewesen sind, für welche Geldbeträge aufgewendet werden mußten.

Buchmäßig zutage treten kann ein Wirtschaftsgut deshalb nur dann, wenn zurechenbare Aufwendungen vorliegen. Die zurechenbaren Aufwendungen sind insoweit der Ausdruck des Grades und des Maßstabes der Realisierung. Die Realisierung eines Wirtschaftsgutes auf Stufe 1, welches also in das Betriebsvermögen eingetreten ist und noch Bestandteil desselben bleibt, wird somit durch den zurechenbaren Aufwand repräsentiert. Man kann sagen, daß für ein Wirtschaftsgut, das Bestandteil des Betriebsvermögens ist, der Grundsatz der Aufwandsrealisation gilt.

2. Stufe: Das Wirtschaftsgut scheidet aus dem Betriebsvermögen aus:

In diesem Fall kann die Realisierung am Wirtschaftsgut selbst nicht mehr gemessen werden, denn es ist nicht mehr Bestandteil des Betriebsvermögens. Die Realisierung wird hier gemessen an der empfangenen Gegenleistung - in der Regel eine Kaufpreisforderung. Es liegt ein Austausch von Wirtschaftsgütern vor;

(1) vgl. Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. 1. Aufl. 1951, S. 11

(2) Rieger, W.: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 1928.

mit diesem Austausch wird gleichzeitig und zwar automatisch durch das Einsetzen des gegenüber dem bisherigen Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes höheren oder niedrigeren Ausweises Gewinn und Verlust entstehen. Deshalb tritt auf dieser Stufe die Gewinnrealisierung ein.

Wann im einzelnen die Gewinnrealisierung eintritt, ist hier zunächst nicht zu untersuchen; siehe hierzu Abschnitt "Sonderfragen bei der Aktivierung von Forderungen".

3. Stufe: Für das veräußerte Wirtschaftsgut fließt die verdiente Gegenleistung - in der Regel in Form von Geld - zu.

Mit dieser Stufe, die im Falle der Barzahlung mit der Stufe 2 zusammenfällt, ist die Barrealisation eingetreten.

Das Realisationsprinzip ist demnach als ein dreistufiges Prinzip aufzufassen. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage nach der Gewinnrealisierung. Hierzu sagt das Prinzip folgendes aus: Der Gewinn darf erst dann ausgewiesen werden, wenn er realisiert ist, d. h. buchmäßig zutage tritt. Das ist in der Regel dann der Fall, wenn das Wirtschaftsgut veräußert wird und buchmäßig für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut die verdiente Gegenleistung zu aktivieren ist.

Darüberhinaus beantwortet das Prinzip jedoch auch die Frage, inwieweit das noch in der Unternehmung befindliche Wirtschaftsgut buchmäßig zutage tritt; wir stellten fest: bis zur Höhe der zurechenbaren Aufwendungen.

Die Bedeutung dieses Prinzips liegt darin, daß es ermöglicht, zwischen bereits eingetretener und noch nicht erlangter Gewinnverwirklichung einen scharfen Trennungstrich zu ziehen.

Dornemann schreibt hierzu: "Freilich darf die Aktivierung nicht mehr erfassen, als der steuerlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Deshalb vertritt die Rechtsprechung die Auffassung, daß eine Aktivierung immer nur dann steuerrechtlich zulässig ist, wenn eine Realisierung vorliegt. Nicht verwirklichte Gewinne unterliegen nicht der Einkommenbesteuerung, da sie über die Leistungsfähigkeit nichts aussagen. Diesen Gedanken drücken Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof im allgemeinen so aus: 'nur das Erlangte sei zu aktivieren'." (1)

Das Erlangte sind nach obiger Auslegung des Realisationsprinzips für das zum Betriebsvermögen gehörige Wirtschaftsgut die buchmäßig zutage getretenen zurechenbaren Aufwendungen. Jedes Wirtschaftsgut gilt bis zu dem Grade und in der Höhe realisiert, als zurechenbare Aufwendungen vorliegen.

bbb) Schlußfolgerung.

Gehen wir auf den Ausgangspunkt unserer Fragestellung zurück. Die Steuerbilanz hat den richtigen Gewinn einer Periode auszuweisen; sie mißt diesen Gewinn an den einzelnen Wirtschaftsgütern. Was ist der Gewinn - bezogen auf das einzelne Wirtschaftsgut? Gewinn ist die Differenz zwischen den für ein Wirtschaftsgut aufgewendeten Kosten und dem hierfür erzielbaren höheren Verkaufspreis. Dieser Betrag fällt für das Unternehmen erst dann an - gleichgültig ob es sich um Güter des Anlage- oder Umlaufvermögens handelt -, wenn das betreffende Gut veräußert wird. Das Verbot: nichtrealisierten Gewinn auszuweisen führt somit zwangsläufig zu dem Ergebnis, daß vor Veräußerung des Gutes dieses höchstens mit den aufgewendeten Kosten angesetzt werden darf - also bis zur Höhe der innerbetrieblich bereits eingetretenen

(1) Dornemann, R.: in ZfB Jg. 27, S. 101

'Realisation'. Die Ansetzung in Geld darf nicht weiter gehen, als der Aufwand, d. h. die bisher für das Gut aufgewendeten Kosten, reicht. Die zurechenbaren Aufwendungen bilden aus diesem Grunde stets den grundsätzlichen - zumindest aber höchstens - Wertansatz eines Aktivums.

Hieraus ergibt sich zweierlei:

1. Ein Wirtschaftsgut ist nur dann aktivierungsfähig, wenn es sich innerbetrieblich durch das Vorliegen von zurechenbaren Aufwendungen geldlich konkretisiert hat.
2. Wirtschaftsgüter, denen keine zurechenbaren Aufwendungen gegenüberstehen, sind nicht aktivierungsfähig. Da für sie die zurechenbaren Aufwendungen DM 0, -- betragen, würde jeder mögliche Ansatz in der Bilanz eine (Teil-) Realisierung noch nicht verwirklichten Gewinnes bedeuten.

Das Vorliegen von Aufwendungen ist deshalb erste Voraussetzung für die Aktivierung von Wirtschaftsgütern. Nur so ist es möglich, das einzige Ziel der steuerlichen Erfolgsbilanz zu verwirklichen: den Ausweis des realisierten Gewinnes. Dies kann nur durch das Kriterium der zurechenbaren Aufwendungen erreicht werden, da durch sie eine klare Abgrenzung zwischen noch nicht realisiertem und bereits realisiertem Gewinn ermöglicht wird. Das Problem der Erfassung der zeitgerechten Gewinnrealisierung umfaßt letztlich den ganzen steuerlichen Gewinnbegriff; die **Aktivierung hat sich** diesem Ziel unterzuordnen.

bb) Das Prinzip der Periodenabgrenzung.

Das Realisierungsprinzip reicht für die Aktivierung der abnutzbaren Anlagegegenstände allein nicht aus, da diese Güter nicht zur Veräußerung bestimmt sind, sondern dauernd dem Betrieb dienen.

Das Problem, wie die für diese Wirtschaftsgüter einmal angefallenen Aufwendungen zu behandeln sind, wird in der steuerlichen Erfolgsbilanz durch den § 7 EStG geregelt. Für sie sind jährlich Absetzungen für Abnutzungen wegen technischem und wirtschaftlichem Verschleiß vorzunehmen.

Die Absetzungen für Abnutzung sind den handelsrechtlichen Abschreibungen nicht gleichzusetzen, da diese mehr die Funktion einer Wertberichtigung haben. Das Instrument der Absetzung für Abnutzung ist aus dem Grundsatz der gleichmäßigen und gerechten Aufwandsverteilung entstanden und entspricht dem Prinzip der Periodenabgrenzung. Der RFH führt hierzu aus:

"Es entspricht den Grundsätzen ... ordnungsmäßiger Buchführung, daß die Anschaffungskosten für einen Anlagegegenstand nicht ausschließlich dem Jahre der Außerbetriebsetzung zur Last gelegt, sondern durch die Vornahme regelmäßiger Abschreibungen auf die Zeit der nutzbaren Verwendung der Sache verteilt werden. Aus diesem Grundsatz der Lastenverteilung erfolgt aber auch gewissermaßen als Ausstrahlung eines bereits im Wesen der Abschreibungen enthaltenen Gedankens, daß alle ein gewisses Maß übersteigende Aufwendungen auf einen Anlagegegenstand aktiviert werden müssen, damit sie mit den Anschaffungskosten von den jährlichen Abschreibungen ergriffen und so von mehreren Jahren getragen werden." (1)

Die Durchführung einer genauen Periodenabgrenzung wird demnach in der steuerlichen Erfolgsbilanz durch die Aufwandsverteilung vorgenommen. Damit ergibt sich auch von dieser Seite das Erfordernis, daß als Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit eines Gutes zurechenbare Aufwendungen gegeben sein müssen.

(1) RFH-U. v. 7.7.26 VI A 727/25, a. a. O.

cc) Literaturhinweise.

Bezeichnend für die Bedeutung der zurechenbaren Aufwendungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz als Voraussetzung für die Aktivierung ist die Tatsache, daß viele Autoren (insbesondere Becker, und in neuerer Zeit Velde, Gnam) (1) nicht sagen: Gegenstand der Aktivierung sind alle Wirtschaftsgüter, für die Aufwendungen gemacht worden sind, sondern es wird definiert: Alle Wirtschaftsgüter begründende Aufwendungen sind, falls die sonstigen Voraussetzungen gegeben sind, zu aktivieren. Mögen auch beide Formulierungen inhaltlich dasselbe besagen und nur von zwei verschiedenen Seiten aus das Wesen der Aktivierung beleuchten, so ist doch der Akzent verschieden gesetzt. Im letzteren Satz wird das Vorhandensein von Aufwendungen bei der Aktivierung eindeutig in den Vordergrund gestellt.

Becker hat sich sehr eingehend mit diesem Problem beschäftigt und u. a. folgende Gedanken entwickelt, die hier wörtlich zitiert werden:

"Aufwendungen, die Werte für den Betrieb schaffen, das heißt Realisierungen vorbereiten, sind grundsätzlich zu berücksichtigen. Auf die Frage, was aktiviert werden kann, liegt es nahe zu antworten: jeder Gegenstand (jedes Gut) von dem Absetzungen für Abnutzung oder Abschreibungen für Wertminderung gemacht werden können. In der Tat hängt diese Frage eng zusammen und ihre Zusammenstellung fördert die Erkenntnis, wenn man auch sagen muß, daß die Möglichkeit der Absetzungen für Abnutzung und Abschreibung keine Voraussetzung sondern eine Folge der Aktivierung ist. Beherrschend ist und bleibt der Grundgedanke, daß der realisierte Gewinn nicht vor, aber bei der Realisierung gefaßt werden soll, und dabei Konjunkturverluste berücksichtigt werden dürfen und

(1) Becker, E.: Kommentar zum EStG 1925, II, S. 983 ff.
Van der Velde: Die Aktivierung in der Handelsbilanz und Steuerbilanz in BFuP. 1949, S. 687 f.
Gnam, A.: Einnahmen und Ausgaben als Bilanzkriterien in StW 1955, S. 237 ff.

in gewissem Umfange auch berücksichtigt werden müssen. Sucht man diese Aufgabe zu verwirklichen, so müssen alle Aufwendungen, die dem Betrieb etwas kosten (Geld, Veränderung von Rohstoffen, Arbeitslöhne) und durch die Werte (Güter) für den Betrieb geschaffen werden, grundsätzlich, soweit nicht Ausnahmen eingreifen, aktiviert werden, denn insofern liegt eine Vorbereitung einer Realisierung und in diesem Sinne schon eine Realisierung vor. Eine Umwandlung von Beständen des Betriebes in etwas anderes. Ich mache ausdrücklich darauf aufmerksam, daß es sich hier an dieser Stelle nur darum handelt, den grundsätzlich maßgebenden Ausgangspunkt für die Aktivierung zu finden. Praktisch wird die Regel zur Ausnahme, weil die durchbrechenden Ausnahmen (weite Auslegung des Begriffes 'Unkosten') außerordentlich weit reichen. Aber das ändert nichts daran, daß es unerläßlich ist, in diesen schwierigen Fragen zunächst einmal einen Ausgangspunkt zu gewinnen. Auch sei darauf verwiesen, daß es sich nur um Aufwendungen handelt, für die besondere Werte für den Betrieb geschaffen oder erworben werden, also Verwendung von Geld für Waren, Anlagewerte, eiserne Bestände, Verwendung von Rohstoffen und Löhnen zur Herstellung von Erzeugnissen." (1)

dd) Zusammenfassung.

Voraussetzung für die Aktivierung von Wirtschaftsgütern sind zurechenbare Aufwendungen. Diese Bedingung läßt sich von der Zwecksetzung der steuerlichen Erfolgsbilanz ableiten: der Erfassung des realisierten und periodengerechten Gewinns.

Dieser Zwecksetzung hat sich letztlich auch die Aktivierung unterzuordnen. Das geschieht durch eine genaue Aufwands- erfassung (Realisierung) und Aufwandsverteilung (Periodenab- grenzung) mittels der Aktivierung.

(1) Becker, E.: Komm. EStG 1925, II. Teil, S. 370

Kriterium für diese Aufwandsverteilung und damit Gegenstand der Aktivierung im steuerlichen Sinne ist das Vorliegen von Wirtschaftsgütern, für die Aufwendungen gemacht worden sind. (1)

Im RFH-Urteil vom 4. 1. 39 (2) wird Gegenstand und Zweck der Aktivierung wie folgt charakterisiert:

"Für die Aktivierung in der Bilanz kommen grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter in Frage, die nach allgemeiner Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich

-
- (1) Wir betrachten hier das Problem der zurechenbaren Aufwendungen als Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes. Diese Ausführungen gelten in gleicher Weise für die Bewertung von Wirtschaftsgütern. Becker schreibt hierzu: "Richtiger wäre es, von der Aktivierung eines für den Pflichtigen geldwerten Gutes zu sprechen und dabei zu betonen, daß es nicht so sehr auf den Wert als auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten ankommt. Der Wert kommt erst in Betracht, wenn er niedriger ist als der sonst anzusetzende Betrag." "Es kommt nicht darauf an, was war die Sache wert und was ist sie jetzt wert, sondern darauf, was ist hineingesteckt und was ist herausgeholt, verbraucht oder sonst weggelassen (realisierter Gewinn und feststehender Verlust), so daß die Bewertung erst in zweiter Linie wichtig ist" (Becker, a. a. O., S. 1010).

Auch bei der Bewertung kommt es somit zunächst nicht darauf an, was die Güter wert sind, sondern vorher ist zu fragen, was sie dem Betrieb gekostet haben. Die Ansatzung des Teilwertes (ein echter Wert im Gegensatz zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten) kommt grundsätzlich nur ergänzend, an zweiter Stelle in Betracht, "... und zwar außer für Entnahmen, einschließlich des Eigenverbrauchs und etwa als Ersatz für den schwer zu ermittelnden Herstellpreis grundsätzlich nur dann, wenn das Gebot der Berücksichtigung von Verlusten einschließlich bloßer Konjunkturverluste eingreift." (Becker, a. a. O., S. 1061). Es fällt gerade hier auf, wie sehr in der steuerlichen Erfolgsbilanz Aktivierungs- und Bewertungsfragen zusammenhängen und sich oft überschneiden.

(2) REFH. II. v. 4. 1. 39 VI 719/38 = RSStBl. 39/297

sind und einen wesentlichen über die Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahres hinausgehenden Wert für das Unternehmen besitzen.

Das wird in der Regel der Fall sein, wenn ein Erwerber des ganzen Betriebes einen entsprechend höheren Preis zahlen würde.

Dieser Grundgedanke, von dem die bisherige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes ausging, findet seinen Niederschlag in § 7 EStG., wonach alle Aufwendungen für körperliche Gegenstände, Rechte und Wirtschaftsgüter sonstiger Art, die in dem Betrieb länger als ein Jahr hindurch genutzt werden können, nicht schon in dem Jahre der Aufwendung voll als Betriebsausgaben abgezogen werden können; sie sind vielmehr durch Bildung eines Aktivpostens sowie durch allmähliche Abschreibung des Kontos auf die Jahre zu verteilen.

ee) Zurechenbare Aufwendungen.

Für die Frage, welche Aufwendungen zurechenbar und damit aktivierungsfähig sind, spielt der Gedanke der Wertsteigerung keine Rolle. "Es kommt nicht darauf an - führt der RFH aus - ob eine Erhöhung des Ertrages oder eine Ausgabenminderung oder eine Wertsteigerung erzielt wird." (1) Wichtig ist nur, daß sie als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des erlangten Wirtschaftsgutes angesehen werden können. Was im einzelnen zu diesen Kosten zu rechnen ist, gehört in das Gebiet der Bewertung. Die folgenden Ausführungen beschränken sich deshalb nur auf das Grundsätzliche, soweit dies im Rahmen der Arbeit notwendig erscheint.

aaa) Anschaffungskosten.

Die Anschaffungskosten umfassen die gesamten Kosten, die zur Anschaffung eines Wirtschaftsgutes aufgewendet werden. Neben dem Kaufpreis zählen dazu auch die Nebenkosten, die bei dem Erwerb auftreten. Zum Anschaffungspreis gehört alles das, was der Käufer aufwenden muß, um die

(1) RFH-U. v. 7.7.26 VI A 727/25 = RFH 19/201

Kaufsache zu erhalten. Das sind alle Kosten, die bis zur Bereitstellung und Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes anfallen. Auch Ausgaben, die lediglich durch räumliche Veränderungen entstanden sind, sind an sich zu aktivieren und stellen in diesem Sinne Anschaffungskosten dar.

"Verbringungskosten gehören zu den Kosten, durch die ein Gegenstand in den körperlichen und räumlichen Zustand gebracht worden ist, in dem er sich am Bilanzstichtag befindet." (1) Der Gesichtspunkt der Wertsteigerung scheidet also für die Umgrenzung der Anschaffungskosten aus; die Anschaffungskosten sind eine von der Wertsteigerung unabhängige Größe.

Der Begriff Anschaffungskosten ist im Steuerrecht weit zu fassen. Er umfaßt nicht nur Aufwendungen, die durch die Anschaffung und Bereitstellung des Wirtschaftsgutes direkt anfallen, sondern auch diejenigen Kosten, die indirekt dabei entstehen. So führt der RFH zur Aktivierung eines Neubaus aus:

"Es ist nur zu untersuchen, was als Anschaffungs- oder Herstellungspreis des Gebäudes in seinem Zustand am Bilanzstichtage anzusehen ist. Erwirbt jemand ein Grundstück mit Gebäuden, die für seine Zwecke nicht geeignet sind, läßt diese niederreißen und für seine Zwecke geeignetere Gebäude hinstellen, so hat das Grundstück nebst dem neuen Gebäude einen Herstellungspreis, der sich zusammensetzt aus den Kosten für die Anschaffung des Grundstücks, für die Niederreißung der alten Gebäude und für die Errichtung der neuen." (2)

Bei der Frage, welchen einzelnen Wirtschaftsgütern die Anschaffungskosten anzurechnen sind, ist nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu entscheiden. Der Reichsfinanzhof entschied folgenden Fall:

"Wenn das Hereinschaffen der nicht zerlegbaren Bottiche

(1) RFH-U. v. 7. 7. 26 VI A 727/25, a. a. O.

(2) RFH-U. v. 7. 7. 26 VI A 727/25, a. a. O.

das Niederreißen von Teilen des Gebäudes bedingte, die nachher in derselben Weise wiederaufgebaut wurden, so handelt es sich dabei wirtschaftlich betrachtet nicht um Aufwendungen auf das Gebäude, sondern auf die Gärbottiche als besondere Betriebsanlage. Die Sache liegt nicht viel anders, wenn z. B. wegen Hereinbringens der Bottiche eine dem Pflichtigen nicht gehörige Einfahrt auf Kosten des Pflichtigen hätte erweitert werden müssen. Wie es sich hierbei um Transportkosten und damit um einen Teil der Anschaffungskosten der Gärbottiche gehandelt hätte, so handelt es sich auch dann, wenn die Hereinschaffung in die dem Pflichtigen gehörigen Betriebsgebäude besondere Aufwendungen verursachte, dabei um einen Teil der Anschaffungskosten der Bottiche.“ (1)

Ebenso entscheidet der RFH bei Kühlanlagen, durch die bauliche Veränderungen des Grundstücks erforderlich sind, und bei Fundamentierungskosten einer Maschine. In beiden Fällen handelt es sich nicht um Kosten, die das Gebäudekonto belasten, sondern um Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter, durch die diese Aufwendungen veranlaßt wurden. (2)

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, inwieweit Finanzierungskosten dem Anschaffungspreis zuzurechnen sind. Hierzu der Reichsfinanzhof:

“Voraussetzung für die Anschaffung ist die Beschaffung des erforderlichen Geldes. Die hierfür aufgewendeten Mittel (Zinsen, Spesen) stehen aber nur mittelbar im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung. Zinsen für Fremdkapital, d. h. das Entgelt für die Bereitstellung fremden Geldkapitals, gehören nicht zu den Anschaffungskosten.“ (3)

(1) RFH-U. v. 14. 4. 31 VI A 976/29 = RFH 29/1

(2) RFH-U. v. 25. 7. 34 VI A VI A 26-27/33 = StW 34/589

(3) BFH-U. v. 27. 8. 53 IV 34/53 = Blätter f. Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht 1954, S. 326

An anderer Stelle heißt es:

" Es ist auch gar nicht möglich, einen solchen Zins richtig zu berechnen, sonst könnte man im Ergebnis oft dazu kommen, daß die Herstellung fast das Doppelte des tatsächlich aufgewendeten Geldes gekostet hätte, wenn man dem Aufwand noch den Kapitalwert der Zinsen für die Herstellung aufgenommener Dauerschulden hinzurechnen wollte. Alle Zinsen berühren nur die kalkulatorische Gewinnrechnung und gegebenenfalls den Unterhaltungsaufwand. Es ist z.B. ganz gleichgültig, ob ein Kaufmann erst zur Beschaffung von Waren seine baren Mittel verwendet und dann mit geliehenem Geld ein Betriebsgrundstück kauft, oder umgekehrt, ob er das geliehene Geld zur Einrichtung einer Vertriebsstelle verwendet. Man kann nicht sagen, daß im einen Fall gerade die Beschaffungskosten des Grundstückes, im zweiten die der Waren und im dritten die der Vertriebsstelle um die Darlehenszinsen höher sind." (1)

bbb) Herstellungskosten.

Anschaffungskosten können nur für ein schon bestehendes Gut anfallen. Für die Güter, die die Unternehmung selbst herstellt, also hauptsächlich für die Erzeugnisse der Produktion sind Herstellungskosten zu aktivieren. Unter Herstellungskosten versteht man "alle auf die Herstellung verwendeten Kosten". Hierzu zählen zunächst alle Kosten, die auf das Gut direkt anfallen, also alle Aufwendungen für Roh- und Hilfsstoffe, die unmittelbar in das Erzeugnis eingehen, ferner die Fertigungslöhne, die direkt dem einzelnen Kostenträger zurechenbar sind. Für die Aktivierung der Herstellungsgemeinkosten forderte der Reichsfinanzhof zunächst keine Aktivierungspflicht (2). Diese Urteile wurden aber später revidiert durch ein Gutachten des RFH. Da-

(1) RFH-U. v. 4. 6. 40 III 79/39 = RStB1. 40/1067

(2) RFH-U. v. 6. 2. 30 VI A 1789/29 = RStB1. 30/946

(3) RFH. Gr. S. D 7/38 v. 4. 2. 39 RStB1. 39/321

nach sind auch Herstellungsgemeinkosten zu den Herstellungskosten zu rechnen und als Aufwand zu aktivieren. Das Gutachten geht dabei von dem Gesichtspunkt aus, daß, wenn die unmittelbaren Fertigungslöhne zu den Herstellungskosten gehören, dies auch folgerichtig für die Kosten der Maschinenarbeit (Abschreibungen, Unterhaltungskosten, Strom etc.), die als Fertigungsgemeinkosten erscheinen, gelten müsse. "Rechnet man die mittelbaren Kosten - also Herstellungsgemeinkosten - nicht zu den Herstellungskosten, dann müßten auch Bedenken bestehen, ob es gerechtfertigt ist, die Nebenkosten bei den Anschaffungskosten (z.B. Einbaukosten bei Maschinen, Vermittlungskosten bei Gebäudekäufen, die Abbruchkosten bei Fabrikgebäuden) zu den Anschaffungskosten zu rechnen. Diese aber gehören nach ständiger Rechtsprechung zu den Anschaffungskosten." (1)

Es sind nur die Gemeinkosten der Fertigung, nicht etwa der Verwaltungsaufwand und Vertriebskosten zu aktivieren. Diese zählen weder zu den Anschaffungskosten noch zu den Herstellungskosten.

ccc) Sonstige Kosten.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden von den sonstigen Kosten durch die Begriffe des 'laufenden Aufwands' oder der 'laufenden Betriebsausgaben' und des 'Erhaltungsaufwands' abgegrenzt. Zu diesen Begriffen wird in den folgenden Abschnitten noch Stellung genommen. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird deshalb auf diese Ausführungen verwiesen. (2)

ddd) Fiktive Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Durch die steuerliche Erfolgsbilanz soll der realisierte Gewinn und zwar nur der realisierte Gewinn eines Unternehmens für eine bestimmte Wirtschaftsperiode festgestellt werden. Das ist letztlich ihr ausschließlicher Zweck und damit

(1) RFH. Gr. S. D. 7/38 a. a. O.

(2) Siehe zweiten Hauptteil

auch der Leitgedanke, dem sich die Aktivierung zu unterstellen hat.

Hieraus folgerten wir, daß eine Aktivierung überhaupt erst dann möglich ist, wenn ein Wirtschaftsgut als realisiert - in welcher Höhe ist dabei unerheblich - betrachtet werden kann. Jeder Tatbestand gilt aber innerbetrieblich bis zu dem Grad und in der Höhe als realisiert, als für ihn zurechenbare Aufwendungen angefallen sind.

Alle wirtschaftlichen Werte, die im Rahmen und im Laufe des Jahres dem Betrieb zufließen, sei es durch Erwerb, Herstellung oder etwa durch zufällige Entdeckung, wobei es gleichgültig ist, ob der Zufluß erstrebt war oder nicht - sind dann aktivierungsfähig, soweit sie realisiert sind - d.h. soweit sie kostenmäßig sich konkretisiert haben. Aus diesem Grundgedanken ergibt sich zwangsläufig das Kriterium der Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Aktivierung eines wirtschaftlichen Wertes.

Anders verhält es sich nun mit den Gütern, die dem Betrieb von außen ohne irgendwelche betriebliche Einflußnahme zugeflossen sind. Hier kann naturgemäß ein Anschaffungspreis überhaupt nicht vorhanden sein. Das Merkmal "von außen" ist im Gegensatz zu dem Merkmal "durch den Betrieb veranlaßt" zu sehen. "Im Gegensatz hierzu liegt ein von außen dem Betrieb zufließender Wert vor, wenn dem Betrieb etwas zufällt, ohne daß Kräfte oder Beziehungen des Betriebes für den Erwerb tätig waren." (1)

In diesem Sinne sind Sachen, die dem Unternehmer aufgrund persönlicher Beziehungen usw. von dritter Seite geschenkt werden, Wirtschaftsgüter, die nicht im Betrieb entstanden sind oder aus anderen als betrieblichen Gründen

(1) Becker, E.: Komm. zum EStG 1925 a. a. O. II, S. 1101

dem Unternehmen zugeflossen sind. Diese Werte, die mangels zurechenbarer Aufwendungen nach unserem Aktivierungsschema nicht aktivierungsfähig wären, können in der Bilanz nach § 5 EStDV. mit den fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, d.h. mit dem Anschaffungsaufwand, den der Unternehmer für das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte sonst aufwenden müssen.

Diese Möglichkeit stellt keinen Bruch mit den hier entwickelten Aktivierungsgrundsätzen dar, sondern bestätigt und beleuchtet sie in gewissem Sinne noch. Durch das Kriterium der zurechenbaren Aufwendungen soll vermieden werden, daß durch die Aktivierung der Gewinn vor seiner Realisierung erfaßt wird. Das Entscheidende ist dabei, daß es dabei um die Gewinne geht, die im Rahmen und durch die Beziehungen des Betriebes entstanden sind. Hieraus folgt aber: dieses Kriterium gilt - kann nur gelten - für die Wirtschaftsgüter, die im Rahmen des Betriebes entstanden oder erworben sind und durch deren Aktivierung der Betriebsgewinn beeinflußt wird.

Für die von außen zufließenden Werte findet dieses Kriterium keine Anwendung, denn durch ihren Ansatz wird und kann kein Gewinn erfaßt werden, der durch das Unternehmen selbst geschaffen ist. Es handelt sich hier vielmehr um einen Zugang, der als gewinnneutrale Einlage über das Kapitalkonto erfolgt.

d 2. Das Wirtschaftsgut muß einen über das Anschaffungsjahr hinausreichenden wesentlichen Wert besitzen.

Als zweite Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit der Wirtschaftsgüter, die der AFA unterliegen, muß der gegen Entgelt erworbene oder hergestellte greifbare und selbständig bewertungsfähige wirtschaftliche Wert einen wesentlichen

über die Dauer des einzelnen Steuerabschnittes hinausreichenden Wert für das Unternehmen besitzen. Die Bedingung gilt nicht für Güter des Umlaufvermögens.

Dieser letzte Punkt entscheidet über Aktivierung oder Nicht-Aktivierung. Ob dabei durch das Wirtschaftsgut eine Ertrags- oder Wertsteigerung erzielt wird, ist - wie schon oben ausgeführt - unerheblich; wichtig ist nur, wie sich die Aufwendungen für das Wirtschaftsgut auf den ganzen Betrieb auswirken. Das Wirtschaftsgut muß über das Jahr der Anschaffung oder Herstellung hinaus Nutzungsmöglichkeiten im Rahmen des Betriebes besitzen und auch tatsächlich entsprechend genutzt werden. Zwar werden in vielen Fällen beide Kriterien - Wertsteigerung und Nutzungsmöglichkeit - gegeben sein. Das ist aber ein zufälliges Zusammentreffen und ändert nichts an dem Grundsatz, daß Wertsteigerungen für die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz unerheblich sind.

Das Kriterium der innerbetrieblichen Nutzungsdauer entspringt letztlich auch der Zwecksetzung der steuerlichen Erfolgsbilanz. Um zu einem periodengerechten Gewinn zu kommen, muß eine genaue Aufwandsverteilung vorgenommen werden können. Diese kann aber nur dann erzielt werden, wenn alle Aufwendungen der betrieblichen Nutzungsdauer entsprechend gleichmäßig auf die belasteten Wirtschaftsjahre verteilt werden. Der Gesichtspunkt, daß durch die Aufwendungen und das damit erworbene Wirtschaftsgut ein Wertzuwachs verbunden sein müsse, ist hier grundsätzlich abzulehnen, da mit dieser Forderung eine richtige Aufwandsverteilung nicht gewährleistet werden könnte.

Die Ablehnung der Wertsteigerung als Voraussetzung für die Aktivierung zugunsten des Kriteriums der innerbetrieb-

lichen Nutzungsdauer möge an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Ein Kaufmann hat einen Ladenumbau vorgenommen und stellt am Ende des Jahres fest, daß die erwartete Umsatzsteigerung ausgeblieben ist. Vom Gesichtspunkt der Wertsteigerung aus könnte er zweifellos die Ansicht vertreten, mit dem Umbau sei eine Werterhöhung des Geschäftes nicht eingetreten, und er könnte somit eine Abschreibung der gesamten Umbaukosten vornehmen. In der steuerlichen Erfolgsbilanz ist dies aber nicht ohne weiteres möglich, denn der durch die Umbaukosten geschaffene wirtschaftliche Tatbestand wirkt sich noch über mehrere Jahre für die Unternehmung aus. Die umgebauten Räume stehen dem Unternehmer noch für längere Zeit zur Verfügung und werden tatsächlich genutzt; sie müssen deshalb zunächst einmal aktiviert werden.

Eine andere Frage ist es, ob dieses zunächst aktivierungspflichtige Wirtschaftsgut eventuell im Rahmen einer Teilwertabschreibung niedriger als mit den angefallenen Herstellungskosten bewertet werden kann. Dies ist jedoch eine reine Bewertungsfrage und insofern für unser Beispiel unwichtig, als steuerlich zunächst einmal die Aktivierungspflicht besteht; die Aktivierungspflicht für diese Anlage kann von vornherein nicht mit der Begründung abgelehnt werden, die Anschaffung habe keine Wertsteigerung zur Folge gehabt.

Damit können wir feststellen:

Die Aktivierung setzt voraus, daß die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einen für das Unternehmen über die Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahres hinausreichenden Wert besitzen müssen. Es ist dabei nicht entscheidend, daß mit einer Anschaffung eine Wertsteigerung verbunden ist; das erworbene Wirtschaftsgut muß sich nur in der Unternehmung fortwirken, d. h. über das Jahr der Anschaffung hinaus nutzungsfähig sein

und auch tatsächlich genutzt werden. Diese Forderung ist auf die Zwecksetzung der Steuerbilanz zurückzuführen, und zwar ist sie auf den Grundsatz der periodengerechten Aufwands- und Lastenverteilung abgestellt.

In diesem Sinne ist es belanglos, ob und wie einem Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch außerbetrieblich Wert beizulegen ist. So sind beispielsweise Rechte, die ziviljuristisch schon erloschen sind, unter gewissen Bedingungen trotzdem noch aktivierungspflichtig, solange sie in der Unternehmung fortleben. Wenn durch sie das Unternehmen gewisse Vorteile erreicht hat, die sich auch noch nach ihrem Erlöschen auswirken, insbesondere aber die Entwicklung der Firma ohne diese früher einmal erlangten Rechte gar nicht denkbar wäre, so leben die erloschenen Rechte auch noch in der Zukunft fort und bleiben deshalb als Wirtschaftsgut aktivierungspflichtig.

Im RFH-Urteil vom 9.3.38 stand folgender Tatbestand zur Debatte: (1) Ein gegen Aufwendungen erworbenes veräußerliches Branntweinbezugsrecht wurde seitens des Staates gekündigt und dafür ein neues gewährt, das aber nicht mehr selbständig, sondern nur noch mit dem ganzen Betrieb veräußerlich war. Der RFH verneinte eine Abschreibung des noch aktivierten alten Bezugsrechts u. a. mit folgender Begründung:

"Ohne das alte Bezugsrecht und den dadurch ermöglichten Bezug von verbilligtem Branntwein hätte der Beschwerdeführer das neue Bezugsrecht nicht erhalten Der Vorteil, den der Beschwerdeführer seinerzeit erst durch den Erwerb des Bezugsrechts und dann durch dessen Ausnutzung für seinen Betrieb gehabt hatte, lebt jetzt noch fort. Hätte der Beschwerdeführer seinerzeit das Bezugsrecht nicht erworben

(1) RFH-U. v. 9.3.38 VI 122/38 = RStB1. 38/551

und ausgenutzt, so könnte er seinen Betrieb jetzt gar nicht mehr in der bisherigen Art fortsetzen. Der Aufwand, den der Beschwerdeführer seinerzeit für das Bezugsrecht gemacht hat und den er 1927 auf 5.000 RM Restwert geschätzt hat, ist also dem Betrieb nicht verlorengegangen, sondern wirkt noch weiter. Die seinerzeitige Aufwendung ist somit nach steuerrechtlichen Grundsätzen unter den Besitzposten weiterzuführen.“ (1)

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Dies gilt nicht für Anlagegegenstände, deren Nutzung weniger als ein Jahr beträgt, die also laufend pro Jahr neu angeschafft werden müssen. Sie sind nach der Rechtsprechung nicht aktivierungspflichtig, und zwar auch dann nicht, wenn ein Gegenstand mit einjähriger Nutzungsdauer kurz vor dem Jahresabschluß von der Unternehmung angeschafft wird, seine Nutzung also hauptsächlich erst in das nächste Wirtschaftsjahr fällt. Hierbei spielt es keine Rolle, wie hoch die Aufwendungen für den einzelnen Gegenstand sind, sofern er nur laufend, d. h. zumindest einmal während jeden Wirtschaftsjahres ersetzt werden muß. Der RFH führt hierzu aus:

“Es kann davon ausgegangen werden, daß in jedem Betrieb alljährlich gewisse Aufwendungen auf gewisse Anlagegegenstände gemacht werden, die in einer bestimmten Jahreshöhe regelmäßig wiederkehren und bei denen es gleichgültig ist, ob sie alle im einzelnen jeweils auf die Zeitdauer des Nutzens und der Verwendung auf mehrere Jahre verteilt werden oder sofort abgebucht werden. Das Jahresmaß der in diesem Sinne laufenden Aufwendungen ist dabei bei jedem Betrieb verschieden und richtet sich nach seiner Größe und Art.“ (2)

(1) RFH-U. v. 9.3.38 VI 122/38 = RStBl. 38/551

(2) RFH-U. v. 7.7.26 VI A 727/25 = RFH 19/201 = RStBl. 26/330

An anderer Stelle wird ausgeführt:

" Bei Wirtschaftsgütern, deren Nutzbarkeit regelmäßig im Jahr der Anschaffung voll verbraucht wird, ist das Aktivum am Ende des Jahres als nicht mehr vorhanden zu streichen. Steht nun bei der Anschaffung schon von vornherein fest, daß es nicht über das laufende Jahre hinaus Nutzen bringen soll oder kann, daß es also wirtschaftlich und technisch schon im Anschaffungsjahr verbraucht wird, dann ist es nicht notwendig, ein solches Wirtschaftsgut zu aktivieren und alsbald wieder abzuschreiben. Derartige Aufwendungen pflegt man daher als Unkosten zu verbuchen." (1)

Bei derartigen Wirtschaftsgütern ist "es nun weiterhin nicht zweckmäßig und notwendig, daß genau geprüft wird, wie lange die Nutzungsdauer läuft, wenn es sich auf's Ganze gesehen um Arbeiten handelt, wie sie in jedem Jahre : regelmäßig wiederkommen und bei denen es daher auf's Ganze gesehen für die Ergebnisse der Gewinnermittlung gleichgültig ist, ob sie alle im einzelnen jeweils nach der Zeitdauer des Nutzens der Verwendung auf mehrere Jahre verteilt werden, und dann als Summe dieser Anteile das einzelne Jahr belasten oder ob sie alsbald in voller Höhe des gesamten Jahresanfalls jeweils in diesem Jahr abgebucht werden." (2)

Eine gewisse Parallele zu dieser Rechtsprechung bildet die Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter, wenn auch bei Einführung dieser Möglichkeit noch andere, insbesondere wirtschafts- und finanzpolitische Gründe mitgewirkt haben. Theoretisch besteht jedoch zwischen diesen beiden Aktivierungs- und Bewertungsmöglichkeiten ein wesentlicher Unterschied. Geringwertige Anlagegüter -

(1) RFH-U. v. 1.3.39 = RFH 46/251 = RStBl. 39/630

(2) RFH-U. v. 1.3.39, a. a. O.

oder wie sie früher bezeichnet wurden: kurzlebige Wirtschaftsgüter - sind gekennzeichnet dadurch, daß ihre Aufwendungen unter einer gewissen Wertgrenze liegen, wobei es gleichgültig ist, wie lang ihre Nutzungsdauer ist. Eine Schreibmaschine z.B., die unter dieser Wertgrenze liegt, ist trotz einer Nutzungsdauer von 5 bis 10 Jahren als "geringwertiges Anlagegut" nicht aktivierungspflichtig. Anschaffungen von Wirtschaftsgütern, die als laufende Aufwendungen bezeichnet werden können, sind dagegen nicht gekennzeichnet durch eine bestimmte Wertobergrenze, sondern allein durch ihre Nutzungsdauer, durch den Begriff des laufenden Aufwands. Hier ist es gleichgültig, in welcher Höhe sich die Aufwendungen belaufen, wichtig ist nur, daß entsprechend der Art und dem Umfang des Unternehmens diese Ausgaben als laufende Aufwendungen angesehen werden können. Das Anfertigen einer Schablone oder einer Form, deren Nutzungsdauer nicht länger als ein Jahr währt und die deshalb laufend ersetzt werden muß, verursacht oft einen Herstellungsaufwand, der in die Tausende geht. Trotzdem ist sie als laufender Betriebsaufwand voll abzugsfähig.

e) Zusammenfassung.

Wirtschaftsgut kann jeder wirtschaftliche Vorteil sein. Ein wirtschaftlicher Vorteil ist grundsätzlich jede Erwerbung der Unternehmung, für die Ausgaben aufgewendet werden. Es kann dabei unterstellt werden, daß jede Erwerbung seitens der Unternehmung nutzbringend verwendet werden soll und damit die Gewinnchancen der Unternehmung erhöht oder zumindest erhält.

Ein wirtschaftlicher Vorteil wird dann zu einem Wirtschaftsgut, wenn er selbständig bewertungsfähig und greifbar ist.

Die selbständige Bewertungsfähigkeit eines Wertes setzt voraus,

daß eine zurechenbare Bewertungsgrundlage gegeben ist, und er nach der Verkehrsauffassung als besonderes Gut im Rahmen eines Betriebes angesehen wird.

Das Kriterium der Greifbarkeit verlangt, daß das Wirtschaftsgut als Einzelheit von Bedeutung ist und bei einer Veräußerung des Gesamtbetriebes als kaufpreiserhöhender Tatbestand seine Berücksichtigung finden würde.

Ein Wirtschaftsgut wird dann aktivierungsfähig, wenn zurechenbare Aufwendungen, d.s. Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gemacht worden sind. Diese Forderung hängt eng mit der Aufgabe und dem Ziel der steuerlichen Erfolgsbilanz zusammen, die die Ermittlung sämtlicher realisierter und periodengerechter Gewinne zum Inhalt hat.

Als weiteres Erfordernis für die Aktivierungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes muß dieses eine wesentlich über die Dauer des Anschaffungsjahres hinausreichende Lebensdauer besitzen.

3. Der Begriff "Wirtschaftsgut" und die Voraussetzungen für seine Aktivierung, betrachtet von der statischen und dynamischen Bilanzauffassung.

a) Statische Bilanzauffassung.

Nach statischer Bilanzauffassung werden in der Bilanz Vermögenswerte aktiviert; in der steuerlichen Erfolgsbilanz sind Wirtschaftsgüter Gegenstand der Aktivierung.

Abgesehen von der Verschiedenheit dieser Begriffe im einzelnen - dies kann nach den vorangegangenen grundsätz-

lichen Ausführungen festgestellt werden - besteht zwischen beiden Bilanzauffassungen darin Übereinstimmung, daß Werte oder Güter Gegenstand der Aktivierung sind, die als Einzelheit oder nur im Rahmen des Gesamtbetriebes Vermögenswertcharakter besitzen. Die historische Entwicklung des Begriffes "Wirtschaftsgut" deutet schon auf diese grundsätzliche Übereinstimmung hin.

Das preußische Einkommensteuergesetz nahm den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn als Besteuerungsgrundlage. Die Aktivierung folgte also der Übung der Handelsbilanz, die seinerzeit nach der älteren statischen Bilanzauffassung ausgelegt wurde.

Auch die Reinvermögenszugangstheorie von Schanz, die im Einkommensteuergesetz von 1920 verwirklicht wurde, faßte den Begriff Vermögen formell und materiell im statischen Sinne auf und behandelte dementsprechend das Aktivierungsproblem. (1) Wenn in der gegenwärtigen Rechtsprechung das Wirtschaftsgut als ein Tatbestand aufgefaßt wird, der selbständig bewertungsfähig und im Rahmen des Betriebes veräußerungsfähig sein muß, so beweist das, daß auch heute noch die Aktivierung in dem Sinne erfolgt, daß die einzelnen Aktivposten Werte darstellen, " die geeignet sind, Vermögen oder Bestandteile von Vermögen zu sein". (2)

aa) Rein statische Bilanzauffassung.

Während die reinen Statiker den Begriff "Vermögensgegenstand" anfänglich noch vorwiegend bürgerlich-rechtlich definieren, stellte schon Simon fest, daß auch rein wirtschaftliche Güter durchaus Vermögenscharakter besitzen und deshalb unter bestimmten Voraussetzungen aktivierungsfähig sind. Danach sind alle Güter, die Gegenstand des Rechtsver-

(1) Dornemann: Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz, in ZfhF 1954, S. 376

(2) BFH-U. v. 28.1.54 IV 255/53, a.a.O.

kehrs sind oder bereits gewesen waren, Vermögensbestandteile.

Diese schon wirtschaftliche Betrachtungsweise der älteren Statiker ist in den steuerlichen Aktivierungsgrundsätzen wiederzufinden. Sie ist jedoch hier noch wesentlich weitreichender, indem der Begriff 'Wirtschaftsgut' vorwiegend vom innerbetrieblichen Standpunkt aus definiert und immer wieder der Gedanke herausgestellt wird: Ist einem Tatbestand im Rahmen des lebenden Gesamtbetriebes Wertcharakter zuzumessen? Diese schon mehr betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkte fehlen bei den reinen Statikern völlig.

Praktisch wirkt sich dies dadurch aus, daß die steuerliche Aktivierungsfähigkeit von Wirtschaftsgütern wesentlich weitreichender und der Begriff 'Wirtschaftsgut' deshalb umfassender als der des 'Vermögensgegenstandes' im Sinne der reinen Statiker ist.

In der steuerlichen Erfolgsbilanz werden die Aktiva mit ihren Aufwendungen in die Bilanz eingesetzt. Das Vorliegen von Aufwendungen ist für die Aktivierungsfähigkeit eines Wertes unbedingte Voraussetzung. Die rein statische Bilanzauffassung setzt dagegen die Werte von Vermögensgegenständen an, die diesen am Bilanzstichtag beizulegen sind. Während sie die Vermögenswerte dementsprechend weniger aus der Buchführung als aus der Inventur ermittelt ergibt sich die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz automatisch aus den Zahlen des laufenden Buchführungswerkes, indem die zurechenbaren Kosten eines Wirtschaftsgutes, die sich aus der Buchführung ergeben, in der Bilanz angesetzt werden.

Zurechenbare Aufwendungen dienen nach der älteren statischen Bilanzauffassung höchstens als Indiz dafür, daß immaterielle Werte, die anders nicht erfaßbar sind, Wert-

charakter besitzen; oder sie gelten als Maßstab und Hilfsgröße für die Bewertung. Sie sind grundsätzlich keine Voraussetzung für die Aktivierung eines Vermögenswertes. "Einnahmen und Ausgaben gehören überhaupt nicht in die Bilanz." (1) Anders ist es in der steuerlichen Erfolgsbilanz: "Nicht der Wert eines Wirtschaftsgutes ist einheitlich auf die Nutzungsdauer zu verteilen, sondern lediglich die geldmäßigen Aufwendungen für die Anschaffung und Herstellung von Gegenständen." (2)

Eine Übereinstimmung zwischen der Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz und der rein statischen Bilanzauffassung läßt sich somit nur noch hinsichtlich der gemeinsamen Ausgangspunkte feststellen: Jeder Aktivposten muß Wertcharakter besitzen.

bb) Beschränkt statische Bilanzauffassung.

Gegenstand der Aktivierung sind auch hier Vermögenswerte. Die beschränkt statische Bilanzauffassung definiert diesen Begriff wohl vorwiegend betriebswirtschaftlich - die einzelnen Vermögenswerte sind die Sachform des aus den Vermögensquellen fließenden Kapitals -, allein der so interpretierte Vermögenswertcharakter der einzelnen Aktivposten kann nicht gleichgesetzt werden mit dem ausschließlich nach innerbetrieblichen Gesichtspunkten orientierten Begriff 'Wirtschaftsgut', dessen Wertschätzung auf seinen Nutzungsmöglichkeiten im Rahmen des Gesamtbetriebes beruht. Die Theorie vom einheitlichen Wirtschaftsgut, die ebenfalls auf die innerbetriebliche Orientierung der steuerlichen Aktivierung zurückzuführen ist (siehe hierzu insbesondere die Ausführungen über den Geschäftswert und den Begriff der Sachgesamtheit bei geringwertigen Anlagegütern im II. Hauptteil der Arbeit) wird von den Vertretern dieser Bilanzauffassung nicht anerkannt. Sie

(1) Simon, V.: a. a. O., S. 164

(2) RFH-U. v. 23. 5. 33 VI A 222/33
RFH 33/350 = RStBl. 33/1006

kennen auch insbesondere nicht den weitgehenden Begriff der Greifbarkeit eines wirtschaftlichen Tatbestandes, wonach auch dann noch dieser als aktivierungspflichtig gilt, wenn er nur im Rahmen des Gesamtbetriebes veräußerungsfähig ist.

Diese Unterschiede sind letztlich auf eine andersartige Wertauffassung zurückzuführen:

Der Wertcharakter eines Wirtschaftsgutes beruht auf seinen im Rahmen des Gesamtbetriebes noch vorhandenen Nutzungsmöglichkeiten. Ein Wert liegt vor, wenn das Gut im weiteren Fortleben des Betriebes noch wirtschaftlich genutzt werden kann und auch tatsächlich genutzt wird. In diesem Sinne ist der Wertcharakter eines Wirtschaftsgutes auf die Zukunft hin bezogen; er trägt dynamische Züge.

Dieser Gedanke ist bei den Vertretern der beschränkt statischen Bilanzauffassung nicht zu finden. Die Werteigenschaft eines Aktivpostens beruht hier auf seinem Vermögenswertcharakter an sich. Es wird nicht gefragt, welche Bedeutung das einzelne Aktivum im Rahmen der zukünftigen Weiterentwicklung des Unternehmens besitzt; wichtig ist nur, ob zum Jahresabschluß das einzelne Aktivum einen vermögenswerterhöhenden Tatbestand darstellt. Der Wert ist auf den Bilanzstichtag bezogen; er ist also zeitpunktmäßig orientiert und damit eindeutig statisch.

Ein Zugang muß nach der beschränkt statischen Bilanzauffassung stets mit einer Werterhöhung verbunden sein. Dieses Erfordernis wurde von der steuerlichen Rechtsprechung wiederholt entschieden abgelehnt (zuletzt im Urteil vom 9.7.53 (1)).

Die Aktivierung setzt bei beiden Bilanzarten voraus, daß zurechenbare Aufwendungen erfolgt sind. Diese Forderung

(1) BFH-U. v. 9.7.53 IV 8/53 BStBl. III 53, S. 245

wird allerdings von beiden Seiten unterschiedlich begründet. Nach Le Couteur stellen die Aktivposten Kapitalinvestitionen dar. Im Rahmen eines Kapitalnachweises sind zurechenbare Aufwendungen für Vermögenswerte der geldmäßige Ausdruck der investierten Kapitalbeträge. Das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist daher auch hier unbedingte Voraussetzung für jede Aktivierung.

In der Steuerbilanz müssen für die Wirtschaftsgüter insbesondere deshalb zurechenbare Aufwendungen vorliegen, weil im Rahmen einer richtigen Erfolgsermittlung ohne deren Vorhandensein jede Aktivierung den Ausweis noch nicht realisierter Gewinne zur Folge hätte, und andererseits, weil hier nicht Werte, sondern geldmäßige Aufwendungen für Wirtschaftsgüter Gegenstand der Bilanzierung sind.

Man kommt also wohl äußerlich zu einem gleichen Resultat. Da beide Bilanzauffassungen jedoch von verschiedenen Ausgangspunkten aus zum gleichen Ergebnis kommen und vor allem mit den zurechenbaren Aufwendungen als Voraussetzung für die Aktivierung einen verschiedenen Zweck erreichen wollen, liegt hier keine echte Übereinstimmung vor.

Ergebnis.

Obwohl bei beiden Bilanzauffassungen die Aktivposten als Werte definiert werden, besteht zwischen dem steuerlichen Begriff 'Wirtschaftsgut' und dem Begriff 'Vermögenswert' im Sinne der beschränkt statischen Bilanzauffassung keine große Übereinstimmung. Die steuerliche Aktivierung ist nicht nach dieser Bilanzauffassung orientiert.

b) Dynamische Bilanzauffassung.

Die dynamische Bilanzauffassung definiert die einzelnen Aktivposten als Vorleistungen, insbesondere als Ausgaben, die erst in späteren Perioden als Aufwand verrechnet werden. In der steuerlichen Erfolgsbilanz wird für die Aktivierung von Aufwand oder Ausgaben vorausgesetzt, daß es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter handelt.

Im Gegensatz zur dynamischen Bilanz ist damit die Aktivierung in der Steuerbilanz - und ebenso in jeder statisch orientierten Bilanzauffassung - ein echtes Bilanzproblem.

"Alle Bilanzansätze müssen deshalb daraufhin geprüft werden - sagt die steuerliche Rechtsprechung -, welches Wirtschaftsgut durch den Ansatz dargestellt wird. Die Grundsätze der dynamischen Bilanz können hierbei nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Bestimmungen nicht in Widerspruch stehen." (1)

Wenn also zwischen beiden Bilanzauffassungen hinsichtlich der einzelnen Aktivposten eine gewisse Übereinstimmung nachgewiesen werden soll, so ist zu prüfen, ob im Begriff "Wirtschaftsgut" dynamische Elemente enthalten sind.

Der Wert des Wirtschaftsgutes beruht auf den noch vorhandenen und noch nicht verbrauchten Nutzungsmöglichkeiten einer Sache. In diesem Sinne stellt es aufgespeicherten Nutzen dar; es kann als ein noch vorhandenes Nutzungspotential definiert werden, das dem Unternehmen für die Zukunft in einem begrenzten Zeitraum zur Verfügung steht.

Hier liegt ein Berührungspunkt mit der dynamischen Bilanz-

(1) OFH-U. v. 28.2.48 I 10/47 StW 48/5

auffassung vor. Nach Schmalenbach sind die Aktivposten insbesondere noch nicht als Aufwand verrechnete Ausgaben. Ob eine Ausgabe im Jahr des Anfalls voll als Aufwand zu verrechnen oder aber auf mehrere Jahre zu verteilen ist, soll dabei - zumindest theoretisch - von der Erfolgsrechnung her gelöst werden. In der praktischen Ausführung dieses Grundsatzes ist es aber nun so, daß Schmalenbach mit dem Begriff der Ausgabe, die entweder als Vorleistung zu aktivieren oder als Aufwand zu verrechnen ist, nicht allein auskommt. Auch nach Schmalenbach hängt diese Frage, wie eine Ausgabe zu behandeln ist, von der Lebensdauer und Nutzungsfähigkeit des durch diese Ausgabe erlangten Tatbestandes ab. Das bedeutet aber, daß die in der Bilanz unter Aktiva ausgewiesenen Vorleistungen nicht nur rechnerische Größen sind, die noch nicht in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden konnten; hinter ihnen müssen vielmehr gewisse konkrete Tatbestände stehen, die im dynamischen Sinne als noch nicht verbrauchte Nutzungen bezeichnet werden können.

Schmalenbach löst also die Frage, welche Aufwendungen in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen sind, dadurch, daß er gedanklich zunächst feststellt, wie groß das Nutzungspotential eines Tatbestandes ist und wie hoch die auf das Wirtschaftsjahr entfallenden anteiligen Nutzungen sind. Der den verbrauchten Nutzungen entsprechende Teil der Gesamtausgaben wird dann als Aufwand in der Erfolgsrechnung berücksichtigt, der Restbetrag verbleibt in der Bilanz.

In der dynamischen Bilanz stehen also hinter den als Aktiva vorhandenen Vorleistungen konkrete Tatbestände, die in der steuerlichen Erfolgsbilanz als wirtschaftliche Werte bezeichnet werden und wie in der dynamischen Bilanz als ein noch vorhandenes Nutzungspotential bezeichnet werden können. In diesem Punkte besteht also zwischen beiden Theorien eine

Annäherung. Der Begriff 'wirtschaftlicher Wert' wird nach dynamischen Gesichtspunkten interpretiert, indem er nicht - wie an anderer Stelle schon gesagt (1) - zeitpunktmäßig sondern zukunftsmäßig orientiert ist.

Für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes genügt jedoch nicht allein das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Wertes. Vielmehr wird hierdurch erst die eine Seite - nämlich die rein innerbetriebliche, betriebswirtschaftliche Seite - dieses Begriffes erfaßt. Dieser Wert muß in der steuerlichen Erfolgsbilanz selbständig bewertbar sein. Diese Forderung ist statisch orientiert und spielt in der dynamischen Bilanz keine Rolle. Der Gedanke kann in dieser Bilanzauffassung nicht zum Zuge kommen, da sie vom Blickwinkel einer ausschließlichen Ertrags- und Aufwandsermittlung die Bilanzposten nicht als 'Werte' sieht. Deshalb finden hier auch Konstruktionen, wie z.B. die Theorie vom einheitlichen Wirtschaftsgut oder vom Begriff der Sachgesamtheit keinen Platz; sie stellen deshalb keine Probleme dar, weil die Aktivierung nicht im Einsetzen von Vermögenswerten oder Wirtschaftsgütern, sondern im bloßen Einsetzen von Aufwendungen besteht. Der einzige Punkt, bei dem auf den wirtschaftlichen Tatbestand, der hinter den in der dynamischen Bilanz aktivierten Ausgaben steht, zurückgegriffen wird, besteht bei der Frage, wie die Gesamtausgaben entsprechend der Nutzungsdauer möglichst richtig auf die einzelnen Jahre zu verteilen sind. Ob dieser wirtschaftliche Tatbestand nun einen selbständigen Vermögenswert besitzt, ob er greifbar ist und damit ein Wirtschaftsgut darstellt, steht hierbei nicht mehr zur Debatte.

Aus diesen Gründen können nach dynamischer Auffassung beispielsweise Reklameposten, die in einer Periode anfal-

(1) s. S. 89

len, aktiviert werden, nur um eine ungleichmäßige Belastung der Wirtschaftsjahre zu vermeiden. In der Steuerbilanz ist dies nicht ohne weiteres möglich. Hier muß zunächst geprüft werden, welcher wirtschaftliche Wert durch die Reklamekosten überhaupt entstanden ist. Sodann wäre festzustellen, ob dieser auch im Rahmen des Gesamtbetriebes greifbar und selbständig bewertungsfähig ist, oder ob er etwa als Bestandteil des Geschäftswertes diesen erhöhen würde.

Zwar wird auch der Begriff "Greifbarkeit" nach innerbetrieblichen Gesichtspunkten bestimmt, aber dies ist kein typisch dynamisches Kennzeichen und ändert grundsätzlich nichts daran, daß in der Steuerbilanz - im Gegensatz zur dynamischen Bilanzauffassung - bei der Aktivierung selbständig bewertbare Güter vorhanden sein müssen.

Aufgabe beider Bilanzarten ist die Ermittlung des Erfolges. Diese grundsätzliche Übereinstimmung führt zu gleichen Ausgangspunkten:

Um den Erfolg richtig und eindeutig abzugrenzen, ist Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit das Vorliegen von Aufwendungen. Hinter diesen Aufwendungen müssen in der steuerlichen Erfolgsbilanz zwar konkrete bewertungsfähige Tatbestände stehen; ist diese Bedingung jedoch erfüllt, so erfolgt die weitere Behandlung der einmal aktivierten Beträge nach den Gesichtspunkten einer richtigen Aufwandsverteilung.

Helpenstein schreibt hierzu: "Gegenstand der Aktivierung und Wert werden im weiteren Verlauf der Dinge nicht mehr in Beziehung gebracht, sondern es steht die verteilungspflichtige Ausgabe im Vordergrund. Die geldmäßige Rechnung tritt derart in Erscheinung, daß, an den Ausgaben gemessen, die verbrauchten Nutzungen auf die einzelnen Perioden verteilt werden, und zwar in geldmäßiger Errechnung des Aufwands,

nicht geldmäßiger Errechnung des Wertes des Gegenstandes.“ (1)

Die aktivierten Aufwendungen repräsentieren auch in der steuerlichen Erfolgsbilanz keine Werte. Absetzungen sind keine Vermögenswertberichtigungen, vielmehr werden die Aufwendungen entsprechend der innerbetrieblichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes gleichmäßig auf die einzelnen Jahre der Nutzung verteilt. Die Behandlung der eingesetzten Anschaffungskosten trägt also typisch dynamische Züge.

Allerdings besteht auch hier keine völlige Übereinstimmung, da nach Schmalenbach neben dem Gesichtspunkt einer möglichst genauen und gleichmäßigen Aufwandsverteilung der primäre Grundsatz der Vergleichbarkeit des Jahreserfolgs zu beachten ist. Diesen Grundsatz kennt die steuerliche Erfolgsbilanz nicht, wodurch sich bei der Behandlung der aktivierten Aufwendungen in Einzelfällen Abweichungen ergeben.

Zusammenfassung.

Zwischen steuerlicher Erfolgsbilanz und dynamischer Bilanzauffassung bestehen Berührungspunkte, die in Fragen der Aktivierung teilweise zu einer weitgehenden Übereinstimmung führen. Aufgabe und Ziel ist bei beiden Auffassungen die Ermittlung des richtigen Erfolges. Wenn auch die Erfolgsbegriffe verschieden sind, ergeben sich hierdurch gleiche Ausgangspunkte für die Aktivierung.

Nicht Vermögenswerte, sondern Aufwendungen werden grundsätzlich in die Bilanz eingesetzt. Während jedoch in der dynamischen Erfolgsbilanz der Gedanke der Aufwandsverteilung allein vorherrschend ist und dieser Betrachtungsweise entsprechend die Aktivierung theoretisch von der Erfolgsrechnung zu lösen ist, stellt die Aktivierung in der

(1) Helpenstein: Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, a.a.O. S. 238

steuerlichen Erfolgsbilanz ein Bilanzproblem dar, es müssen Wirtschaftsgüter, also Vermögenswerte vorhanden sein.

Der Begriff 'Wirtschaftsgut' trägt wohl dynamische Züge, es besteht jedoch zwischen beiden Bilanzauffassungen der wesentliche und unüberbrückbare Unterschied, daß in der Steuerbilanz das Vorliegen selbständig bewertbarer Güter vorausgesetzt wird; ein Erfordernis, das mit der dynamischen Bilanzauffassung unvereinbar ist.

4. Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen

Im vorhergehenden Abschnitt hatten wir uns mit dem Gegenstand der Aktivierung, dem Wirtschaftsgut, beschäftigt und dabei versucht, die Kriterien, die zur Begründung dieses Begriffes führen, und die Voraussetzungen, die für die Aktivierungsfähigkeit dieser Wirtschaftsgüter gelten, anhand der Rechtsprechung der obersten Finanzgerichte herauszustellen.

In dem folgenden Abschnitt stellen wir die Frage, welche Wirtschaftsgüter bei der Bilanzierung zu berücksichtigen sind, oder allgemeiner gesprochen, inwieweit sich die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter bezüglichen Aufwendungen und Erträge in der steuerlichen Erfolgsbilanz gewinnmäßig auswirken dürfen.

Entscheidend hierfür ist die Zugehörigkeit oder Nichtzugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen. Es liegt auf der Hand, daß der Unternehmer nicht all das, was überhaupt aktivierungsfähig ist, auch tatsächlich in die Bilanz einstellen kann, sondern nur das, was auch tatsächlich zu seinem Unternehmen gehört.

Die folgenden Ausführungen sollen also klären, was als Kriterium für die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zu einem Betrieb anzusehen ist. Damit wird die Frage nach dem Umfang und gleichzeitig nach der Abgrenzung des Betriebsvermögens gestellt.

Zunächst ist festzustellen, daß zum Betriebsvermögen nicht nur Wirtschaftsgüter, d.h. aktivierungsfähige Werte, sondern auch alle wirtschaftlichen Tatbestände, die mangels Greifbarkeit und selbständiger Bewertungsfähigkeit nicht aktivierbar sind, gehören.

Es geht in diesem Abschnitt ausschließlich um die Zugehörigkeit eines Gutes, "d.h. um die Frage, ob ein bestimmtes Gut Teil eines bestimmten Betriebsvermögens ist. Ob und wie man ein solches Gut bei der Gewinnermittlung berücksichtigen muß, ist durchaus eine andere Frage: Es kann sein, daß es höchstens mit den Anschaffungskosten zu aktivieren ist, und daß es, wenn überhaupt keine Anschaffungskosten entstanden sind, z.B. ein besonders günstig abgeschlossener Pachtvertrag, überhaupt nicht aktiviert werden darf." (1) Dennoch ist auch hier die Frage der Zugehörigkeit wichtig, was sich insbesondere bei der Veräußerung oder bei der Entnahme eines solchen Gutes zeigt.

Damit ein Gut Bestandteil des Betriebsvermögens wird, müssen

1. eine tatsächliche Zugehörigkeit und
 2. eine rechtliche Zugehörigkeit (2)
- zum Betriebsvermögen vorliegen.

a) Die tatsächliche Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen.

Ob die Wirtschaftsgüter dem Betrieb gewidmet sind, ist

(1) Becker, E.: Komm. EstG 1925, a.a.O., II. S. 795

(2) Die Einteilung stammt von Becker, s. Becker, E.: a.a.O., II. S. 790

grundsätzlich nach der objektiven Beziehung des Gegenstandes zum Betrieb zu beurteilen, wobei die Verkehrsauffassung maßgeblich entscheidet. Die Zugehörigkeit liegt danach in der Regel dann vor, wenn das Wirtschaftsgut mittelbar oder unmittelbar dem Betrieb dient, d. h. "in seiner natürlichen Beschaffenheit für den Betrieb genutzt werden kann". (1)

Durch dieses Kennzeichen allein wird allerdings der Begriff "Zugehörigkeit" nicht umgrenzt.

Allgemein wird zwar die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen gegeben sein, wenn das Wirtschaftsgut dem Unternehmen mittelbar oder unmittelbar dient, doch eine innerbetriebliche Verwendungsmöglichkeit ist nicht unbedingt erforderlich, um die Zugehörigkeit zu begründen.

So entscheidet der RFH im Urteil vom 24.3.28 (2), daß ein Waldstück, das ein Rechtsanwalt als Vergütung für seine Leistungen von einem Mandanten erhält, zum Betriebsvermögen gehört und bei der Weiterveräußerung mit Verlust und Gewinn steuerlich zu berücksichtigen ist.

Ebenso wäre ein durch Brand völlig vernichtetes Fabrikgebäude noch Bestandteil des Betriebsvermögens.

In beiden Fällen handelt es sich jedoch um Güter bzw. Gegenstände, die dem Betrieb nicht (mehr) dienen oder nützen können.

Ob ein Gut wirklich dem Betrieb dient oder nützt, kann damit wohl ein Kennzeichen für die Zugehörigkeit sein, letztlich ist dies aber nicht das entscheidende Kriterium. Es ge-

(1) Becker, E.: a. a. O., II. S. 806

(2) RFH-U. v. 24.3.28 VI A 154/28 StW 28/238

nügt vielmehr, ganz allgemein gesprochen, daß ein Gut wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängt. Voraussetzung ist, daß das Gut in das Betriebsvermögen des Unternehmens gelangt ist und noch nicht wieder daraus entfernt wurde.

Hierdurch ist die Frage nach der tatsächlichen Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Betriebsvermögen theoretisch leicht gelöst.

Ist ein Gegenstand im Rahmen des Betriebes erworben, entstanden oder hervorgegangen und somit wirtschaftlich mit dem Unternehmen irgendwie zusammengehörig, so ist er solange Bestandteil des Betriebsvermögens, als er noch nicht wieder daraus - z.B. in Form einer Privatentnahme - entfernt worden ist. (1)

b) Die rechtliche Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen.

Ein Wirtschaftsgut kann nur dann Bestandteil des Betriebsvermögens sein, wenn es dem Unternehmen "gehört".

Bürgerlich-rechtlich gehört ein Wirtschaftsgut demjenigen, der das Eigentum an einer Sache besitzt, d.h. der die volle Verfügungsgewalt über eine Sache und deren wirtschaftliche Nutzung hat.

Wir hatten im vorigen Kapitel festgestellt, daß für den Begriff des Wirtschaftsgutes bürgerlich-rechtliche Erwägungen und Begriffsbestimmungen nicht gelten, vielmehr es entscheidend ist, ob nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise einem Tatbestand Gutscharakter zuzusprechen ist. In diesem Sinne konnten nicht nur Sachen, sondern auch wirtschaftliche Tatbestände und Verhältnisse, die nach bürgerlichem Recht gar nicht Gegenstand des Eigentums sind oder über-

(1) siehe Becker, E.: a. a. O., II. S. 805

haupt eines Rechtscharakters entbehren, Wirtschaftsgüter sein.

Wir hatten festgestellt, daß, wenn ein Recht - beispielsweise ein Warenzeichen - aktiviert wird, nicht das zivilrechtliche Recht auf die Schutzmarke an sich, sondern das hinter dem Recht geschützte Gut Gegenstand der Aktivierung ist. In diesem Sinne ist es gleichgültig, ob eine Erfindung patentiert oder nicht patentiert ist, sofern nur die Voraussetzungen, die zur Begründung eines Wirtschaftsgutes führen, gegeben sind.

Diese Ausführungen gelten auch für die Frage nach der rechtlichen Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Betriebsvermögen. Der Begriff des 'Gehörens' ist nicht im Sinne des bürgerlich-rechtlichen Eigentums nach § 903, BGB sondern des steuerlichen Eigentumsbegriffs zu verstehen, der sich aus § 11 StAnpG. entwickeln läßt und der identisch ist mit dem nicht nur in der steuerlichen Praxis verwendeten Begriff des 'wirtschaftlichen Eigentums'.

"Man spürt förmlich, der Gedanke des wirtschaftlichen Eigentums drängt sich für die Besitzsteuern als steuerrechtlich unentbehrlich auf. Für diese Steuern gilt als Eigentümer , wer die Güter wie ein Eigentümer hat Mit der zunehmenden Bedeutung des Aktivierungsproblems für den Jahresabschluß und die Besteuerung des Kaufmanns hat sich gleichzeitig ein Wandel des Ausgangspunktes für die Fragen, die allmähliche Loslösung von der formal-juristischen und der Übergang zu der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vollzogen." (1)

Die Rechtsprechung und nachfolgend der Gesetzgeber erkannten, daß nicht das bürgerlich-rechtliche Eigentum, sondern "die Möglichkeit der wirtschaftlichen Nutzung eines Wirt-

(1) Becker, E.: Zur Rechtsprechung StW 1934, S. 1187

schaftsgutes - mit anderen Worten das wirtschaftliche Eigentum - ausschlaggebend ist. Entscheidend ist ... die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Vermögensgegenstandes oder sonstigen Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen.“ (1)

Die Ausführungen finden ihren Niederschlag im schon oben erwähnten § 11 StAnpG., der in Form einer Aufzählung der Durchbrechungen des bürgerlich-rechtlichen Eigentumsbegriffs praktisch den Begriff des 'wirtschaftlichen Eigentums' definiert.

Allerdings ist zu erwähnen, daß der Gedanke von der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht erst im Steuerrecht entwickelt wurde, sondern schon weitgehend in der Praxis des bilanzierenden Kaufmanns berücksichtigt wurde. Er stellt die Codifizierung eines Grundsatzes ordnungsmäßiger Buchführung in Bezug auf die steuerliche Erfolgsbilanz dar. Dies kommt auch in der Rechtsprechung des RFH zum Ausdruck, wo u. a. ausgeführt wird:

“Der bürgerlich-rechtliche Eigentumsbegriff erschöpft nicht dasjenige, was der Kaufmann für die Bilanzaufstellung unter seinem Vermögen begreift. Für die Einstellung eines Gegenstandes in die Bilanz ist nicht das Eigentum maßgebend, sondern der Umstand, ob eine Sache nach kaufmännischer Anschauung als zum Vermögen gehörig anzusehen ist.“ (2)

In diesem Sinne ist ein Geschäftsgrundstück, das auf Grund des Nutznießungsrechts am Kindesvermögen dem Betrieb des Vaters dient, Betriebsgrundstück und damit wirtschaftliches Eigentum des Vaters. (3)

Nichteigene, namentlich also auch bloß gepachtete oder

(1) Becker, E.: Zur Rechtsprechung StW 1934, S. 1187

(2) RFH v. 6. 7. 32 VI A 133/32 Mrozek Kartei A031, R3, 4

(3) RFH. v. 17. 5. 39 VI A 76/39 RStBl. 39/939; StW 39 Nr. 318

zur Verwahrung oder als Kautions angenommene Gegenstände zählen nicht zum Betriebsvermögen. Gegenstände mit Eigentumsvorbehalt oder im Rahmen eines Sicherungsvertrages übereignete Waren bleiben wirtschaftlich Eigentum des Unternehmens.

Zusammenfassend ist festzustellen:

Für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut Bestandteil des Betriebsvermögens ist, ist

1. die tatsächliche und
2. die rechtliche Zugehörigkeit im wirtschaftlichen Sinne entscheidend.

Zu 1.:

Tatsächliche Zugehörigkeit liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Unternehmung steht - insbesondere dann, wenn es im Rahmen der Unternehmung entstanden, angeschafft, aus ihm hervorgegangen oder entsprungen ist - und in das Betriebsvermögen gelangt und noch nicht wieder daraus entfernt ist.

Zu 2.:

Die rechtliche Zugehörigkeit richtet sich nicht nach dem bürgerlichem Eigentumsbegriff, sondern es genügt, wenn der Unternehmer wirtschaftlich als Eigentümer zu betrachten ist, d. h. über die Wirtschaftsgüter wie ein Eigentümer verfügen kann.

c) Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und sonstigem Vermögen, insbesondere dem Privatvermögen.

Die vorangegangenen Ausführungen haben sich grundsätzlich damit beschäftigt, den Begriff der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen zu klären und versucht, die Weite und damit die Grenzen dieses Begriffes aufzuzeigen.

Wir hatten festgestellt, daß ein Wirtschaftsgut immer dann Bestandteil des Betriebsvermögens war, wenn es tatsächlich und rechtlich (im wirtschaftlichen Sinne) als zum Vermögen des Unternehmens gehörig zu rechnen ist.

Hiermit sind aber noch nicht alle Fragen gelöst, denn Zweifel tauchen immer wieder auf bei Gütern, die sowohl zum Betriebsvermögen als auch zu anderen Vermögensarten gehören können. Insbesondere ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten zu dem Privatvermögen.

Diese Schwierigkeiten beruhen vor allem darauf, daß es einem Vollkaufmann handelsrechtlich möglich ist (und dies ist in der Praxis oft üblich), Teile des Privatvermögens in der Handelsbilanz, die ja auch als Grundlage der steuerlichen Erfolgsbilanz dient, auszuweisen.

Eine genaue gegenseitige Abgrenzung zwischen beiden Vermögensgruppen ist aber für die Ermittlung des steuerlichen Erfolgs sehr wichtig, denn davon hängt es ab, ob beispielsweise Wertminderungen oder Abschreibungen, ob Ausgaben auf das Wirtschaftsgut und schließlich dessen Veräußerungen sich im Rahmen des Betriebsaufwands oder ertragserhöhend auswirken können.

Die Abgrenzungsprobleme treten naturgemäß am häufigsten bei Einzelkaufleuten auf, da sich hier betriebliche und private Sphären vielfach verquicken, weniger bei Personalgemeinschaften, deren Betriebsvermögensumfang und insbesondere die Einlagen der Gesellschafter meistens vertraglich geregelt sind.

Dagegen hat das Problem für juristische Personen überhaupt keine Bedeutung; eine Kapitalgesellschaft kann naturgemäß kein Privatvermögen besitzen; alle Wirtschaftsgüter gehören notwendigerweise zum Betriebsvermögen.

In Zweifelsfällen entscheidet zunächst der wirkliche Wille des Steuerpflichtigen, wobei die buchmäßige Behandlung derartiger Wirtschaftsgüter meistens Anhaltspunkte gibt. (1)

Um zu einer genauen Abgrenzung zu kommen, unterscheidet der RFH zwischen drei Vermögensgruppen. (Die Unterscheidung ist von Enno Becker entwickelt worden) (2):

1. Notwendiges Betriebsvermögen,
2. Notwendiges Privatvermögen,
3. Gewillkürtes Betriebsvermögen.

aa) Notwendiges Betriebsvermögen.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Güter, die ihrer Art nach nur betrieblich verwendet werden können und die insbesondere für den Betrieb des Unternehmens erforderlich sind.

Das gilt für "Maschinen und maschinelle Anlagen, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, betrieblich erworbene Konzessionen, Patente usw., Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, halbfertige und Fertigerzeugnisse, Warenforderungen und Leistungen, ferner Geld und sonstige Zahlungsmittel sowie Bank- und Postscheckguthaben, wenn sie dem Betrieb dienen, und zwar auch bei freien Berufen, sofern sie nicht als Privatvermögen eindeutig gekennzeichnet waren". (3)

Die buchmäßige Erfassung und Bilanzierung spielt als Kriterium hier keine Rolle; diese Wirtschaftsgüter sind schon kraft ihrer Entstehung und ihrer tatsächlichen Zugehörigkeit zum betrieblichen Vermögen zu zählen. Der RFH führt hierzu aus: (4)

(1) RFH v. 29. 11. 33 VI A 565/33 RStBl. 34/404

RFH v. 17. 12. 24 VI A 157/24 StW 25, Nr. 97

(2) Becker, E.: in StW 28/201, ferner auch StW 28/449;
vgl. auch Becker: Komm. z. EStG II, 808 ff.

(3) Hermann-Heuer: Komm. z. EStG § 9 EStG, 7 S. 127

(4) RFH v. 18. 11. 37 IV 412/34 RStBl. 38/110

" Es gibt Gegenstände, die im Einzelfall sogenanntes notwendiges Betriebsvermögen sind. In einem solchen Fall ist der Gegenstand auch dann zum Betriebe zu rechnen, wenn der Pflichtige einen entgegenstehenden Willen bekundet. Auch der Umstand, daß ein solcher Gegenstand nicht durch die Buchführung ausgewiesen wird, hindert in diesem Fall nicht seine Behandlung als Teil des Betriebsvermögens. " (1)

bb) Notwendiges Privatvermögen.

Notwendiges Privatvermögen sind umgekehrt alle Güter, die ihrer Art und Beschaffenheit nach nur zum persönlichen Lebenskreise des Pflichtigen gehören können; hierzu zählen die Wohnungseinrichtung, persönlicher Schmuck etc. Die Zugehörigkeit derartiger Gegenstände zum Privatvermögen wird auch dadurch nicht beeinträchtigt, daß sie in die Bilanz aufgenommen werden. (2)

Notwendiges Privatvermögen sind ferner alle Güter, die ihrer Art und Beschaffenheit nach nur gelegentlich für geschäftliche Zwecke in Anspruch genommen werden, aber sonst im wesentlichen der privaten Lebenshaltung dienen. Das gilt z.B. für einen aus privaten Gründen angeschafften Pkw.

"Nun ist der Kraftwagen im vorliegenden Fall nach den Feststellungen des FG. nur zu Privatzwecken gekauft worden und wird im wesentlichen nur zu privaten Zwecken benutzt. Wenn der Bf. den einmal als privat vorhandenen Kraftwagen gelegentlich auch benutzt, um betriebliche Fahrten vorzunehmen, so kann das am Ergebnis nichts ändern. Das ist eine gelegentliche zufällige Benutzung, die die Zweckbestimmung des Kraftwagens nicht beeinflußt. Der Bf. würde für betrieb-

(1) RFH-U. v. 18. 11. 37 IV 412/34 RStBl. 38/110

(2) RFH-U. v. 10. 1. 35 VI A 657/34 = StW 35/206

liche Zwecke einen Kraftwagen nicht angeschafft haben. Er ist aber nach den Feststellungen des FG zu der Anschaffung auch nicht dadurch bestimmt worden, daß er den 'Wagen bei Gelegenheit auch für betriebliche Zwecke' benutzen kann. Wenn der Bf. den Wagen nicht für private Zwecke hätte, so würde er, wie man den Feststellungen des FG entnehmen muß, die geringe Zahl von beruflichen Fahrten mit der Bahn oder mit einem Mietkraftwagen zurücklegen. Bei dieser Sachlage nimmt der RFH an, daß es sich hier nicht um gewillkürtes Betriebsvermögen sondern um Privatvermögen, das nicht in die Bilanz aufgenommen werden darf, handelt." (1)

Privatwohnhäuser, die nicht teilweise genutzt werden, sind notwendiges Privatvermögen, auch wenn sie einmal mit einer Geschäftsschuld belastet werden. Hierzu die Ausführungen des RFH:

"Die Rechtsbeschwerde rügt vor allem, daß der Umstand nicht berücksichtigt ist, daß die Villa als Unterlage für geschäftliche Kredite gedient hat. Auch diese Rüge kann nicht durchgreifen. Wenn die Villa lediglich Wohnhaus gewesen wäre, so würde es nach der Rechtsprechung ohne Bedeutung sein, ob die Villa für betriebliche Zwecke belastet worden ist. Der Kaufmann kann Gegenstände seines Privatvermögens für betriebliche Schulden verpfänden oder belasten, ohne daß diese dadurch Gegenstand des Betriebsvermögens werden. Es ist sachlich kein Unterschied, ob er das Grundstück in voller Höhe mit privaten Hypotheken belastet und dann die so gewonnenen Mittel dem Betrieb zuführt, oder ob er seine Grundstücke unmittelbar für geschäftliche Schulden verpfändet." (2)

(1) RStBl. 35/1495

(2) RFH-U. v. 6. 11. 35 VI A 778/35 = RStBl. 36/278

cc) Gegenstände, die sowohl zum Betriebsvermögen
als zum Privatvermögen gehören können.
(Gewillkürtes Betriebsvermögen).

Bei Gegenständen, die sowohl dem Privatvermögen als auch dem Betriebsvermögen angehören können, entscheidet die Willensbestimmung des Kaufmanns. (1) Da aber der Wille des Stpfl. von Seiten der Finanzverwaltung sich nicht erforschen läßt, kann nur der "kundbar gemachte Wille Beachtung finden". (2) Die Kundbarmachung des Willens findet ihren Ausdruck in der buchmäßigen Behandlung des betreffenden Gegenstandes. Der RFH macht im Urteil vom 14.9.38 hierzu folgende Ausführungen: "Daß die Beteiligung kein notwendiges Betriebsvermögen ist, ist unstreitig. Zu Unrecht hat aber das FG angenommen, sie sei deshalb notwendig betriebsfremd, weil die Beteiligung an einem Unternehmen der Filmindustrie nichts zu tun habe mit dem Manufakturgeschäft des BF's. Dem kann nicht beigetreten werden. Der Kaufmann ist bei seiner geschäftlichen Betätigung nicht auf Geschäfte des Handelszweiges beschränkt. Er kann sich vielmehr im Rahmen des Gewerbebetriebes auch einem anderen Geschäftszweig zuwenden und im Rahmen seines Gewinnstrebens sich auch anderweitig am gewerblichen Leben beteiligen, sei es in eigener kaufmännischer Betätigung, sei es durch Anlage von Geschäftsgeldern in Wertpapieren und Beteiligungen. Ob ein Kaufmann diese Anlage als einen geschäftlichen Vorgang ansehen will, oder ob er das Geld aus dem Betrieb entnehmen und seinem Privatvermögen einverleiben will, ist Sache vernünftiger kaufmännischer Überlegung.

Das Ergebnis der Entschlüsse des Kaufmanns wird regelmäßig in seinen Büchern niedergelegt. Diese Bücher geben insbesondere auch den wichtigsten Anlaß, ob und wann der Kaufmann je nach Lage des Geschäfts es für zweckmäßig hält, seinem Betrieb Gelder zu entnehmen. Erscheint die Beteiligung in der

(1) RFH-U. v. 23.5.28 V A 554/26 = StW 28/451

(2) RFH-U. v. 14.9.38 VI 565/38 RStB1. 38/1063

RFH-U. v. 27.8.41 VI 266/41 = RStB1. 41/830

Bilanz und werden die Gewinne und Verluste aus der Beteiligung auf Gewinn und Verlust gebucht, so geht der Wille des Kaufmanns erkennbar dahin, die Beteiligung als Betriebsvermögen zu behandeln.

Auch handelsrechtlich ist nach § 344 HGB ein von einem Kaufmann vorgenommenes Rechtsgeschäft im Zweifel als zum Betrieb seines Handelsgewerbes anzusehen. Steuerlich ist zwar § 344 nicht ohne weiteres maßgebend, aber die dort bestehenden Zweifel werden beseitigt, wenn der Kaufmann geschäftliche Angelegenheiten in seine Bücher und Bilanzen übernimmt." (1)

Die Zurechnung von Wertpapieren (2), Beteiligungen an Genossenschaften (3), Bankguthaben (4), Darlehen (5), Personenkraftwagen (6) und von allen sonstigen Gütern, die nicht notwendiges Privatvermögen sind, hängt also ab von der buchmäßigen Behandlung, durch die der Unternehmer seinen Willen kenntlich macht.

Die Buchungen müssen dabei eindeutig sein und dürfen nicht die Möglichkeit offen lassen, daß ein Besitzposten im Falle des Verkaufs mit Gewinn als Privatvermögen und im Falle eines Verkaufs mit Verlust als Betriebsvermögen beansprucht wird. (7)

Geschäfte, die ein Unternehmer unter Ausnutzung seiner

(1) RFH-U. v. 14.9.38 a. a. O.

(2) RFH-U. v. 15.10.30 VI A 1053/30 = StW 31/Nr. 86

RFH-U. v. 12.12.35 VI A 858/35 = RStBl. 36/694

RFH-U. v. 19.5.32 VI A 1180/32 = Mrozek Kartei E 25
§ 13, R. 513

RFH-U. v. 8.11.33 VI A 1952/33 = RStBl. 34/296

RFH-U. v. 12.9.33 VI A 907/33 = Mrozek Kartei E 25
§ 13, R 610

(3) RFH-U. v. 26.10.38 VI 676/38 = StW 38/Nr. 667

(4) RFH-U. v. 29.11.33 VI A 565/33 = StW 34/404

(5) RFH-U. v. 30.6.27 VI A 268/27 = StW 27/Nr. 361

(6) RFH-U. v. 31.7.35 VI A 551/35 = RStBl. 35/1495

(7) RFH-U. v. 27.8.41 VI 266/41 = RStBl. 41/830

Fachkenntnisse und Erfahrung vornimmt, können nicht gewillkürtes Betriebsvermögen sein. Es gibt keine "privaten Branchengeschäfte". Sie sind in der Regel notwendiges Betriebsvermögen, da sie in den wirtschaftlichen Bereich des ausgeübten Gewerbebetriebes fallen und ihrem Wesen nach zu dem Unternehmen gehören.

So hat der RFH Wertpapiergeschäfte eines Bankiers, die dieser aus privatem Vermögen getätigt hat, regelmäßig als zum Betriebsvermögen gehörig betrachtet. Sie können nur ausnahmsweise als nichtbetrieblich anerkannt werden, wenn mit ihrer Erwerbung unzweifelhaft kein Effektengeschäft, sondern eine dauernde Vermögensanlage beabsichtigt war. Ebenso ist die Veräußerung von "privatem" Schmuck beim Juwelier stets ein betrieblicher Vorgang, auch wenn der Schmuck seit Jahren von der Ehefrau des Pflichtigen getragen wird. (1)

In diesen Fällen ist es auch unwichtig, ob der veräußerte Gegenstand dem Steuerpflichtigen oder seiner Ehefrau gehört, da beide einkommensteuerlich als eine Person anzusehen sind und zusammen veranlagt werden. Ähnlich hat der RFH entschieden beim Verkauf von Metallvorräten, die sich ein Metallwerkbesitzer "als persönliche Sicherheit" angeschafft hat. (2) Oder bei Grundstücksgeschäften eines Grundstücksmaklers. "Werden Grundstückskäufe und -verkäufe von einem Grundstücksmakler vorgenommen, so verlieren diese Geschäfte regelmäßig den Charakter als Privatvermögen. (3)

(1) BFH-U. v. 3.12.53 IV 241/52 = BStBl. III 55/72

(2) RFH-U. v. 3.10.34 VI A 560/34 = StW 35/Nr. 79

(3) RFH-U. v. 6.5.31 VI A 1271/30 = RStBl. 31/906 = StW 1931/717

vgl. auch RFH-U. v. 23.11.27 VI A 748/27 = RStBl. 28/47

d) Die Bedeutung der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen in den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien.

aa) Der Begriff der Zugehörigkeit.

In der steuerlichen Erfolgsbilanz hatten wir als Kriterium die tatsächliche und rechtliche Zugehörigkeit eines Gutes zum Betriebsvermögen untersucht, wobei wir feststellten, daß ein Wirtschaftsgut nicht im Sinne des bürgerlichen Eigentums einem Unternehmer gehören muß, sondern es genügt, wenn das Wirtschaftsgut im wirtschaftlichen Sinne als zugehörig bezeichnet werden kann.

Inwieweit lassen sich diese Gedankengänge nun bei betriebswirtschaftlichen Bilanzauffassungen wiederfinden?

In der rein statischen Bilanzauffassung wurde ursprünglich sogar noch von Simon der Standpunkt vertreten, daß grundsätzlich das Vermögen rechtliches Eigentum des Unternehmers sein muß.

"Unbewegliche Gegenstände sind insoweit in die Bilanz aufzunehmen, als sie Eigentum des Aktienvereins sind. Weder der Kauf noch der Verkauf kommt in dieser Beziehung in Betracht, sofern die Eigentumsübertragung nicht stattgefunden hat. Auch bei beweglichen Gegenständen ist für die Frage der Einstellung in die Bilanz regelmäßig das Eigentum maßgebend." (1)

Aber auch Simon erkennt, daß in der Praxis mit diesem formalen juristischen Eigentumsbegriff nicht allzuviel anzufangen ist und daß das Gewohnheitsrecht des Kaufmanns schon längst nicht mehr mit diesem Begriff arbeitet. "Nicht das juristische Eigentum, sondern die tatsächliche Frage, ob eine bewegliche Sache nach kaufmännischer Anschauung als

(1) Simon, V.: a.a.O. S. 149

zum Vermögen des Bilanzierenden gehörig anzusehen ist, muß für die Einstellung derselben in die Bilanz als maßgebend betrachtet werden. Entscheidend ist, ob nach diesen (den Geschäftsbüchern) Eingang resp. Ausgang von Geld, Waren und Wertpapieren gebucht werden kann. Nur diejenigen Gegenstände, die in richtig geführten Handelsbüchern als bereits eingegangen und nicht wieder ausgegangen gebucht sein müssen, sind auch in die Bilanz einzustellen.“ (1)

Auch Simon erkennt deshalb, wenn auch widerstrebend an, daß die rechtliche Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes in der kaufmännischen Bilanzierungspraxis nicht das entscheidende Kriterium ist.

Rehm dagegen stellt schon ganz bewußt auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit ab:

“In der Tat ist die Zugehörigkeit zum Kaufmannsvermögen, welche Voraussetzung der Bilanzfähigkeit ist, wirtschaftliche, nicht rechtliche Zugehörigkeit. Der Vermögensgegenstand gehört dem Kaufmann zu, wenn er beginnt, dem Kaufmann wirtschaftlich dienstbar zu sein, als Mittel zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zu dienen, und er hört auf zuzugehören, wenn seine Beziehungen zur Wirtschaft des Kaufmanns ihr Ende erreichen.

Gleichgültig ist die rechtliche Zugehörigkeit, und es kommt demgemäß vor, daß Vermögensgegenstände dem Kaufmann noch nicht rechtlich gehören und doch für ihn schon Bilanzaktiva sind, ebenso, wie es vorkommt, daß Vermögensstücke für den Kaufmann bereits aufgehört haben, die Eigenschaft von Bilanzaktiven zu besitzen und doch noch ihm eigentümlich zugehören.“ (2)

(1) Simon, V.: a. a. O., S. 150 u. 153

(2) Rehm, H.: a. a. O., S. 192

Wir sehen sehr deutlich, daß sich schon in der rein statischen Theorie ein Übergang zum wirtschaftlichen Eigentumsbegriff vollzieht. Simon stellt noch auf das Kriterium des ziviljuristischen Eigentums ab, gibt aber gleichzeitig zu, daß die Praxis anders verfährt. Rehm dagegen löst sich in dieser Frage schon bewußt von bürgerlich-rechtlichen Vorstellungen los.

Die beschränkt statische Bilanztheorie hat sich mit der Frage der Zugehörigkeit nicht befaßt. Man kann aber ohne weiteres unterstellen, insbesondere auch deshalb, weil es sich um eine ausgeprägte betriebswirtschaftliche Theorie handelt, daß für die Vertreter dieser Bilanzauffassung die wirtschaftliche Zugehörigkeit maßgebend ist. Das ergibt sich auch unmittelbar aus dem Zweck, für den nach dieser Auffassung die Bilanz aufgestellt wird. Die beschränkt statische Bilanz soll Aufschluß über die Kapitalverwendung geben, und das Kapital dient auch noch anderen Zwecken, als nur dem, Eigentum zu erwerben.

Die dynamische Bilanz hat sich mit der Frage der Zugehörigkeit von Gegenständen zum Betriebsvermögen überhaupt nicht abgegeben. Dieses Problem taucht hier auch gar nicht auf, da nicht Güter und sonstige Werte Gegenstand ihrer Betrachtung sind, sondern zahlenmäßige Vorgänge, nämlich Ausgaben und Einnahmen. Jeder Geschäftsvorfall, der den Betrieb angeht, erscheint hier als Einnahme bzw. Ausgabe und ist als zum Betrieb "gehörig" zu bezeichnen, ohne Rücksicht darauf, ob hierdurch Eigentum übergeht oder nicht. Die äußeren Tatbestände sind damit für die Frage der Zugehörigkeit entscheidend. Der Dynamiker lehnt also jegliche ziviljuristische Zugehörigkeit ab und läßt nur wirtschaftliche Gesichtspunkte gelten.

Vergleichend ist also festzustellen, daß die Frage der Zugehörigkeit von allen Bilanzauffassungen nach wirtschaftlichen

Gesichtspunkten entschieden wird. Damit kann aber auch nicht gesagt werden, ob in der steuerlichen Erfolgsbilanz die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen letztlich nach statischen oder dynamischen Gesichtspunkten erfolgt.

Die Zurechnungsvorschrift des § 11 StAnpG. hat sich letztlich aus der Übung und Praxis der kaufmännischen Bilanzierung entwickelt.

bb) Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen.
Die steuerliche Erfolgsbilanz befaßt sich vorwiegend mit der Frage, wie beide Vermögensarten gegenseitig abgegrenzt werden. Diese Fragestellung ist für sie von unmittelbarer Bedeutung, denn diese Frage entscheidet darüber, ob sich ein Wirtschaftsgut ausgaben- und einnahmelmäßig steuerlich gewinnbeeinflussend auswirken kann.

In den Bilanzauffassungen wird diese Frage in den Hintergrund gestellt und nur untersucht, ob grundsätzlich Privatvermögen überhaupt in der Bilanz auszuweisen ist.

Diese Fragestellung ist wiederum für die steuerliche Erfolgsbilanz völlig unwichtig.

Echte Vergleichsmöglichkeiten lassen sich deshalb zwischen Bilanztheorien und Steuerbilanz nicht ziehen. Die Steuerbilanz hat vielmehr für ihre Zwecke völlig selbständig, entstanden aus der Notwendigkeit, den richtigen steuerlichen Erfolgsbegriff eindeutig zu finden, ein Abgrenzungsschema entwickelt, das weder statischen noch dynamischen Ursprungs ist.

Auf den Versuch eines Vergleichs mit den Bilanzauffassungen kann deshalb von vornherein verzichtet werden.

II. Einzelfragen der Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung.

Vorbemerkung.

In den vorangegangenen Kapiteln wurden die allgemeinen Aktivierungsgrundsätze der steuerlichen Erfolgsbilanz dargestellt und mit den Bilanzkriterien der statischen und dynamischen Bilanzauffassung verglichen.

Die folgenden Erörterungen sollen dazu dienen, die gewonnenen Erkenntnisse zu vertiefen. Die Auswahl der Einzelfragen richtete sich dabei nach den beiden Aufgaben, die im Rahmen dieser Untersuchung im Vordergrund stehen:

1. Darstellung der Aktivierungsgrundsätze in der steuerlichen Erfolgsbilanz.
2. Aufzeigen der Unterschiede und gleichzeitig auch der Berührungspunkte zwischen Aktivierung in der Steuerbilanz und den behandelten Bilanzauffassungen.

Zu 1.

- a) Die Kriterien der "zurechenbaren Aufwendungen" und "mehrfährigen Verwendungsfähigkeit" eines Wirtschaftsgutes werden besonders veranschaulicht durch die steuerliche Behandlung und Abgrenzung des Erhaltungsaufwands bei Gebäuden und durch die Möglichkeit, unselbständige Grundstücksteile gesondert zu aktivieren.
- b) Die Kriterien der "Greifbarkeit" und "Bewertungsfähigkeit" spielen bei den nicht faßbaren, immateriellen Werten eine große Rolle. Im Kapitel über den Geschäftswert wird deshalb versucht, durch genaue Darstellung

und Abgrenzung dieses Wirtschaftsgutes die beiden Kriterien schärfer herauszuarbeiten.

- c) Der Begriff des 'einheitlichen Wirtschaftsgutes', auf den in den vorangegangenen Ausführungen verschiedentlich hingewiesen wurde, hat besondere Bedeutung beim Geschäftswert und dem Begriff der Sachgesamtheit.
- d) Hauptaufgabe der steuerlichen Erfolgsbilanz besteht in der Erfassung des 'realisierten Gewinnes' eines Unternehmens für eine bestimmte Wirtschaftsperiode. Der Begriff 'realisierter Gewinn' rührt damit an den eigentlichen Kern der Steuerbilanz und wirkt sich auch auf die Aktivierungsgrundsätze aus. Insbesondere bei der Aktivierung der Forderungen werden die inneren Zusammenhänge und wechselseitigen Beziehungen zwischen Gewinnrealisierung und Aktivierung deutlich.

Zu 2.

Die unterschiedliche Betrachtungsweise des Aktivierungsproblems, betrachtet vom Standpunkt der steuerlichen statischen und dynamischen Bilanzauffassung zeigt sich deutlich bei der Aktivierung des Geschäftswertes.

Annäherungspunkte zwischen dynamischer und steuerlicher Bilanzauffassung lassen sich dagegen feststellen bei den Aktivposten 'Forderungen' und 'Rechnungsabgrenzung'.

Diese Erwägungen bestimmten die Auswahl der in den folgenden Abschnitten behandelten Einzelfragen.

A. Der Geschäftswert in der steuerlichen Erfolgsbilanz.

1. Der Geschäftswert als Wirtschaftsgut.

Der Begriff 'Wirtschaftsgut' umfaßt nicht nur körperliche Gegenstände und Rechte, sondern auch rein tatsächliche Zustände, also auch immaterielle, keinerlei Rechtsschutz genießende Werte: immaterielle Werte insofern, als sie, nachdem sie einmal erworben sind, äußerlich nicht mehr in Erscheinung treten. Hierzu gehört insbesondere der Geschäftswert.

Der RFH und seine Nachfolgeinstitute haben in einer sehr umfangreichen Rechtsprechung zu diesem wirtschaftlichen Gut Stellung genommen und völlig neue Gedankengänge entwickelt, die teilweise sowohl von den Grundsätzen des Handelsrechts als auch von denen der betriebswirtschaftlichen Bilanzauffassung erheblich abweichen und deshalb immer wieder im Brennpunkt der Kritik stehen.

Die steuerliche Rechtsprechung definiert den Geschäftswert als einen Mehrwert, "der einem Unternehmen über die sonstigen aktivierten Wirtschaftsgüter hinaus innewohnt." (1)

"Dieser Geschäftswert beruht zumeist auf einer größeren Zahl von Umständen, wie z.B. Kundschaft, Reklamewert, Organisation, die eine Erhöhung der Rentierlichkeit des Unternehmens, wenn es seitens des Erwerbers fortgeführt wird, mit sich bringen." (2)

Wann wird nun der Geschäftswert zu einem aktivierungsfähigen Wirtschaftsgut?

(1) OFH-U. v. 23.11.48 IV 3/48 DStZ B 1949/91

(2) RFH-U. v. 29.7.31 VI A 1265/29 RFH 29/221 =
RStBl. 31/852 = StW 31/1265

Um diese Frage zu beantworten, untersucht man zweckmäßig die Quellen, aus denen der Geschäftswert entstehen kann:

1. Geschäftswert entsteht aufgrund der persönlichen Tüchtigkeit, der Beziehungen und Tatkraft des Unternehmers.
2. Geschäftswert entsteht durch besondere Aufwendungen innerhalb des Betriebes (z.B. straffe Organisation, Rationalisierungsmaßnahmen, gut geschultes Personal, Ausbau eines Absatznetzes usw.).
3. Geschäftswert wird erworben bei Übernahme bzw. Aufkauf eines Unternehmens. In der Regel wird für diesen derivativ erworbenen Geschäftswert ein besonderer Betrag bezahlt, der sich aus der Differenz zwischen dem Gesamtkaufpreis und der Summe der Teilwerte der sonstigen Wirtschaftsgüter (positiver und negativer Art) des aufgekauften Unternehmens ergibt.

In Fall 1 und 2 handelt es sich um originären, d.h. selbstgeschaffenen, in Fall 3 um übernommenen, also derivativen Geschäftswert.

Zu 1.

Die Teile des Geschäftswertes, die ausschließlich durch den Unternehmer selbst geschaffen werden, sind nicht aktivierungsfähig, da sie ohne besondere Aufwendungen entstehen. Zwar mag der Unternehmer viel Mühe und persönlichen Einsatz beispielsweise auf die Ausgestaltung und Entwicklung des Kundennetzes oder auf die Pflege und Anknüpfung persönlicher Kontakte mit seinen Kunden verwandt haben, aber die persönliche Arbeitskraft des Unternehmers scheidet als zurechenbare Bewertungsgrundlage aus. Der auf diese Wei-

se entstandene Geschäftswert ist damit mangels zurechenbarer Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht bilanzierungsfähig.

Darüberhinaus handelt es sich hier meist um Tatbestände, die mit der Person des Unternehmers derart eng verbunden sind, daß sie sich bei einer eventuellen Geschäftsveräußerung, mit der in der Regel ein Ausscheiden des alten Unternehmers verbunden ist, in ein Nichts auflösen. Ihnen fehlt also auch das Merkmal jeglicher Greifbarkeit.

Zu 2.

Hier handelt es sich um originären, nicht an eine Person gebundenen, selbstgeschaffenen Geschäftswert. Es sind für ihn wohl zumeist Aufwendungen, vielleicht erhebliche Aufwendungen (z.B. Kosten für Rationalisierungsmaßnahmen und Betriebsumstellungen) gemacht worden. Aber der auf diese Weise geschaffene Goodwill ist ebenfalls kein Wirtschaftsgut. Nach allgemeiner Verkehrsauffassung ist er nicht selbständig bewertungsfähig, und zwar deshalb nicht, weil sich von vornherein grundsätzlich nicht bestimmen läßt, ob überhaupt durch derartige Aufwendungen ein einigermaßen zuverlässig bestimmbarer wirtschaftlicher Vorteil entstanden ist.

In der Mehrzahl der Fälle handelt es sich um Maßnahmen, die nicht ohne weiteres einen zusätzlichen Geschäftswert begründen, sondern grundsätzlich nur Vorbedingungen schaffen, die eventuell zu einer Werterhöhung führen können.

Bei derart unsicheren, nicht voraussehbaren und vor allem nicht faßbaren Faktoren kann aber von einer selbständigen Bewertungsfähigkeit und Greifbarkeit nicht die Rede sein.

Zu 3.

Nur der derivative Geschäftswert ist aktivierungsfähig und besitzt damit den Charakter eines Wirtschaftsgutes. Für ihn liegen Anschaffungskosten vor, und er hat seine Greifbarkeit und Bewertungsfähigkeit dadurch bewiesen, daß er im Rahmen des Veräußerungspreises des Unternehmens als werterhöhender Tatbestand berücksichtigt wurde.

Damit kann festgehalten werden, daß originärer Geschäftswert in der Regel nicht, sondern nur derivativer Geschäftswert als aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut in die Bilanz aufgenommen werden kann.

Für den einmal in der steuerlichen Erfolgsbilanz aktivierten Geschäftswert können Absetzungen für Abnutzung nicht vorgenommen werden, da er einer laufenden Entwertung nicht unterliegt. Hierzu führt Becker aus:

"Man darf sich die Sache nicht so vorstellen, als ob der bei Übernahme des Geschäfts vorhandene Goodwill in einigen Jahren aufgezehrt und durch selbstgeschaffenen Goodwill des Erwerbers ersetzt wurde. Das bedeutet aber nichts anderes, als daß jemand, der erhebliche Aufwendungen für einen Goodwill bei Erwerb eines Unternehmens gemacht hat und in der Folge glänzend vorwärtskommt, trotz dieser guten Ergebnisse eine Reihe von Jahren keine Einkommensteuer zu entrichten braucht, weil sein Gewinn durch die Absetzungen auf den erworbenen Goodwill aufgezehrt würde.

Der Goodwill ist ein lebendiges Etwas, das sich entwickelt, wächst, abnimmt; man kann nicht sagen, der alte Goodwill des früheren Besitzers schmilzt in wenigen Jahren dahin und ein neuer Goodwill des Erwerbers tritt an seine Stelle, sondern der neue Goodwill wurzelt im alten, entwickelt sich

aus ihm, wäre auch ohne ihn nicht da, wie er in Wirklichkeit da ist.

Das bedeutet steuerrechtlich, daß der Goodwill mit den Erwerbskosten aktiviert werden muß und daß auf ihn keine Absetzungen wegen Verbrauchs sondern nur Abschreibungen wegen Entwertung zulässig sind, diese aber nur dann, wenn am Schlusse eines Steuerabschnittes feststeht, daß bei der Veräußerung des Unternehmens für den Goodwill des Unternehmens, wie er jetzt ist, weniger als der Buchansatz erzielt würde.“ (1)

Da sich der Geschäftswert aber aus heterogenen Einzeltatbeständen zusammensetzt, also auf den verschiedensten wirtschaftlichen Tatbeständen beruht, kann der Grundsatz - von den Einzelfaktoren aus betrachtet - „nur der derivative Geschäftswert ist aktivierungsfähig“ für die Einzelfaktoren selbst nicht gelten.

Geht man davon aus, daß ein Erwerber des Unternehmens für das Vorhandensein eines Kundenstammes erhebliche Aufwendungen auf den Geschäftswert machen muß, so kann dieser Kundenstamm nur erhalten bleiben durch das Tätigsein und den Kontakt, den der neue Unternehmer mit den übernommenen Kunden aufzunehmen vermag. Das bedeutet aber, daß der Teil des derivativen Geschäftswertes, der auf diesen Kundenstamm fällt, im Laufe der Zeit mehr oder weniger durch die Fähigkeit des neuen Unternehmers ersetzt werden muß. Dieser Teil des derivativen Geschäftswertes wird also im Laufe der Zeit und der weiteren Entwicklung der Firma durch selbstgeschafften, also originären Geschäftswert ersetzt.

Betrachtet man deshalb nach einem längeren Zeitraum den durch Aufwendungen erworbenen Geschäftswert, so kann deshalb in der Mehrzahl der Fälle festgestellt werden, daß

(1) Becker, E.: Komm. z. EStG 1925, II. Teil, a. a. O.

die Faktoren, auf denen der aktivierte derivative Geschäftswert beruhte, vollständig verschwunden sind. Wenn trotzdem der Grundsatz "nur der derivative Geschäftswert ist aktivierungsfähig" gilt, so hat dies seinen Grund in der Tatsache, daß der Geschäftswert nicht als eine Summe von zerlegbaren Einzelfaktoren angesehen wird, sondern als deren Kombination, die insgesamt als einheitliches, (1) nicht aufteilbares Wirtschaftsgut besteht.

Den Wertminderungen einzelner Faktoren stehen in der Regel Werterhöhungen anderer Faktoren gegenüber, sodass der Gesamtwert des einheitlichen Gutes "Geschäftswert" selten sinkt.

"Mögen auch nun die einzelnen Umstände, auf denen der Geschäftswert beruht, im Laufe der Zeit wechseln, so berührt das den einmal entgeltlich erworbenen Geschäftswert nicht in der Weise, daß nun je nach dem Wechsel der den Geschäftswert beeinflussenden Umstände ein neues Wirtschaftsgut im Sinne eines neuen Geschäftswertes angenommen werden könnte." (2)

Der Vorgang des allmählichen Ersetzens des derivativen Geschäftswertes durch originäre, d.h. selbsterstellte Leistungen kann dabei in einer gewissen Parallele zum Erhaltungsaufwand gesehen werden. Dabei ist insbesondere auf das Urteil vom 4.4.1931 (3) hinzuweisen. Normalerweise sind unter laufenden Aufwendungen Ausgaben zu rechnen, die der Erhaltung des Wirtschaftsgutes in betriebsfähigem Zustand

(1) Das Ausgehen von wirtschaftlichen Einheiten, die getrennt für sich bewertet werden müssen, ist ein wichtiger Grundsatz der Steuerbilanz, der nicht nur für das Einkommensteuerrecht, sondern auch für das allgemeine Bewertungsrecht gilt und aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelt worden ist.

(2) RFH v. 29.7.31, a. a. O.

(3) RFH-U. v. 4.4.31 VI A 1065/29 = Mrozek Kartei EStG 1925 § 16, Abs. 2 R. 34

dienen, ohne daß dabei der allmählich eintretende natürliche Verschleiß, der durch die AfA jährlich berücksichtigt wird, aufgehoben werden kann.

"Daneben gibt es Fälle, in denen die laufende Erhaltung gewisser Anlagen zur Folge hat, daß sich die betreffenden, als Einheit betrachtet, überhaupt nicht technisch abnutzen." (1)

Dieser Fall liegt beispielsweise vor bei Gleisanlagen. "Derartige Anlagen müssen, um dauernd im betriebsfähigen Zustand zu sein, stets auf der Höhe gehalten werden. Durch die alljährlich anfallenden Ausbesserungsarbeiten wird im Laufe der Jahre aber die ursprüngliche Gleisanlage ganz oder doch im großen Umfang durch eine große Zahl von Einzelteilen und einzelne Ausbesserungen ersetzt. Man kann daher bei derartigen Anlagen davon ausgehen, daß ein natürlicher Verschleiß der Anlagen überhaupt nicht eintritt, da ihm die laufenden Erhaltungsaufwendungen, die jeweils im Jahre des Anfalls (als Erhaltungsaufwand) voll abzugsfähig sind, dauernd entgegenarbeiten." (2)

In ähnlicher Weise gilt dies auch für den Geschäftswert. Auch hier werden die einmal durch Aufwendungen erworbenen Teile allmählich durch nachträglich selbsterstellte Leistungen und getätigte Bemühungen ersetzt in dem Sinne, daß im Laufe der Jahre der einmal derivativ erworbene Geschäftswert originär völlig neu geschaffen werden muß.

Im Rahmen des Geschäftswertes stellen diese Bemühungen um Erhaltung seiner Einzelfaktoren in Parallele zum obigen Beispiel eine Art Erhaltungsaufwand dar, und zwar in der

(1) RFH-U. v. 4.4.31, a.a.O.

(2) RFH-U. v. 4.4.31, a.a.O.

Weise, daß eine natürliche Abnutzung des Geschäftswertes nicht möglich ist.

Diese Ausführungen werden noch klarer, wenn man im obigen Fall das Wirtschaftsgut 'Gleisanlagen' theoretisch in verschiedene Einzelteile aufspaltet, z.B. 1.000 m Schienenstränge, 2.000 m³ Schotter, 3.000 m Schienenschwellen etc. Hierbei könnten Absetzungen für Abnutzung auf die Einzelteile vorgenommen werden, während der bisherige Erhaltungsaufwand als Herstellungskosten jeweils auf die getrennten Bilanzposten zu aktivieren wäre.

Das gleiche gilt für den Geschäftswert, könnte man ihn in Einzelfaktoren aufteilen. Auch hier könnten Absetzungen vorgenommen werden, während alle nachträglichen Bemühungen dann zu aktivieren wären, insoweit sie - und das gilt allerdings einschränkend - als geldmäßiger und zurechenbarer Aufwand in Erscheinung treten.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise verbietet aber eine derartige Behandlung und Aufteilung; sie fordert, daß sowohl der Posten Gleisanlagen als auch der Geschäftswert als einheitliches Wirtschaftsgut zu betrachten sind.

Im Sinne eines einheitlichen Wirtschaftsgutes kann der Geschäftswert keiner regelmäßigen Abnutzung unterliegen, da er im allgemeinen ständig durch die verschiedensten Faktoren, seien es laufende Reklame, laufende Bemühungen um Erhaltung des Kundenstammes, ständige Aufwendungen für einen reibungslosen organischen Betriebsablauf u. a. in seinem bestehenden Wert erhalten bleibt, bzw. noch erhöht wird.

"Der Geschäftswert ist ein sich entwickelndes Etwas. Eine laufende Entwertung ist nicht anzuerkennen." (1) Dies ist auch

(1) RFH-U. v. 29.7.31, a.a.O.

auf dem Umweg durch Ansatz eines niedrigeren, laufend sinkenden Teilwertes nicht möglich. Da zu berücksichtigen ist, daß der durch Aufwendungen verwirklichte und aktivierte Geschäftswert selten dem ganzen Geschäftswert entspricht, wird eine Teilwertabschreibung in der Regel selten in Frage kommen. Der gesamte Geschäftswert müßte dann schon auf einen Wert sinken, der unter dem durch die Aufwendungen realisierten Teil des Geschäftswertes liegt.

2. Abgrenzung des Geschäftswertes von anderen Wirtschaftsgütern.

Eine genaue Abgrenzung zwischen Geschäftswert und sonstigen Wirtschaftsgütern ist in vielen Fällen sehr schwierig. Normalerweise werden durch den Geschäftswert alle "die im Machtbereich des Unternehmens liegenden und die Gewinn- und Ertragsaussichten bestimmenden Umstände berücksichtigt, die nicht in anderen Posten der Bilanz erfaßt sind und nach ihrer Eigenart nicht erfaßt werden können." (1)

Der Geschäftswert bildet quasi eine Art Sammelbecken für alle diejenigen Tatbestände, die im Falle einer Gesamtveräußerung kaufpreiserhöhend ins Gewicht fallen und damit einen werterhöhenden Faktor bilden, denen aber als selbständige Wirtschaftsgüter die Voraussetzungen fehlen, insbesondere durch den Mangel einer sicheren und eindeutig zurechenbaren Bewertungsgrundlage.

aa) Geschäftswert und immaterielle Werte.

Inwieweit nun ein Tatbestand schon selbständiges Wirtschaftsgut oder nur Teil des Geschäftswertes ist, läßt sich nicht immer eindeutig bestimmen. Dies ist besonders bei immateriellen Werten der Fall.

(1) Blümich-Falk, 7. Aufl. 1955, S. 379

Wie schon auf Seite 50 ausgeführt, sind alle diejenigen immateriellen Werte selbständig bewertbar, die Gegenstand des Handelsverkehrs sind. Diese Eigenschaft besitzen in der Regel Patente, Konzessionen, Lizenzen, Markenrechte und Kontingente. Sie sind selbständig veräußerungsfähig und damit Gegenstand des Handelsverkehrs.

Bei den Kontingentrechten gelten nur privat- oder öffentlich-rechtliche Ansprüche als Wirtschaftsgüter, hauptsächlich Quotenrechte eines privatwirtschaftlichen Kartells. Die infolge von zwangswirtschaftlichen Maßnahmen erfolgten Zuteilungen kontingentierter Waren sind keine selbständig bewertbaren Güter.

*Es handelt sich bei diesen sogenannten Kontingentierungen um Beschränkungen im Einkauf, in der Verarbeitung oder in dem sonstigen Verbrauch oder in der Lagerhaltung auf ein bestimmtes, für jeden Betrieb festgesetztes Maß, das Kontingent.

Dieses ist weder ein öffentliches noch ein privates Recht und kann jederzeit gekürzt und entzogen werden. Hierdurch ergibt sich, daß es sich bei diesen Kontingenten um keine handelsfähigen Werte handelt, so daß insoweit eine Aktivierung in der Bilanz nicht in Frage kommt.

Eine Firma, die Warenkontingente aufweist, erhält die Zuteilungen aufgrund ihrer früheren Warenumsätze und kann auch beim Fortfall der Kontingentierung damit rechnen, daß sie einen entsprechenden Lieferanten- und Kundenstamm aufweist. Bei einem derartigen Betrieb steilen also die durch die Kontingente erzielbare Umsatzmöglichkeit und die hieraus sich ergebende Kundenzahl und Geschäftsverbindung den Geschäftswert des Betriebes dar. * (1)

(1) RFH v. 14. 10. 42 VI 215/42 = RStBl. 42/1125

Abgrenzungsprobleme ergeben sich auch gegenüber Werten, die im Rahmen des Konkurrenzkampfes erworben werden. Größtenteils handelt es sich hier jedoch um Tatfragen, die nur von Fall zu Fall entschieden werden können, sodaß allgemeine Grundsätze kaum aufgestellt werden können.

"Wann Aufwendungen zwecks Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteils lediglich zu einer Verwirklichung des Geschäftswertes führen, wann dagegen anzunehmen ist, daß sich der gegen diese Aufwendungen erzielte wirtschaftliche Vorteil als sogenanntes selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, ist Tatfrage und kann daher im Einzelfall zweifelhaft sein." (1)

Im wesentlichen kann man die Rechtsprechung zu den Tatbeständen, die im Rahmen des Wettbewerbs oder der Marktbereinigung entstehen, nach Schultze-Schlutius auf folgende drei Fälle zusammenfassen:

1. Aufkauf von Konkurrenzunternehmen,
2. Abschluß von sogenannten Schutzverträgen,
3. Erwerb von Aktienpaketen oder Anteilen.

Zu 1.

Ankauf von Unternehmungen.

Wird der Aufkauf eines Konkurrenzunternehmens mit der Absicht unternommen, dieses stillzulegen, entsteht ein wirtschaftlicher Wert, der darauf beruht, daß durch den Wegfall der Konkurrenz die Absatzchancen mengen- und evtl. auch preismäßig erhöht werden. Diese erworbenen wirtschaftlichen Vorteile sind allerdings zahlenmäßig kaum exakt erfassbar; sie sind mengenmäßig nicht selbständig bewertungsfähig und somit nur im Rahmen des Gesamtgeschäftswerts aktivierbar.

Wird das aufgekaufte Unternehmen selbständig weitergeführt, so ist ein eventueller Geschäftswert ebenfalls zu aktivieren.

(1) Schultze-Schlutius: Marktbereinigung in StW 35/187

Hierbei besteht jedoch die Möglichkeit, sofern der aufgekaufte Betrieb selbständig und nicht als Teil des schon bestehenden Unternehmens geführt wird, ihn gesondert bei der zwar aufgekauften aber doch selbständig bilanzierenden Unternehmung zu führen.

Diese Behandlung ist sehr wichtig bei später eventuell in Frage kommenden Teilwertabschreibungen. Dann ist nämlich nur zu prüfen, ob der Teilwert des aufgekauften Unternehmens gesunken ist, während im anderen Fall der Wert der gesamten Unternehmung gesunken sein müßte, sollte eine Abschreibung auf den Geschäftswert in Frage kommen.

Zu 2.

Abschluß von Schutzverträgen.

Schutzverträge mit dem Ziel, dadurch die Konkurrenten für einen bestimmten Zeitraum auszuschalten, stellen wirtschaftliche Vorteile dar, die mit ihren Anschaffungskosten als Wirtschaftsgüter zu aktivieren sind. Es handelt sich hierbei im Regelfall um einen wirtschaftlichen Vorteil, dem die Eigenschaft eines bürgerlich-rechtlichen selbständigen Rechts inneohnt, das den vertraglichen Anspruch auf vieljährige Unterlassung des Wettbewerbs begründet und als solches insbesondere einer laufenden Entwertung in sich selber fähig ist.

Dieses Recht, das nach allgemeiner Verkehrsauffassung einen bedeutungsvollen Wert zuführen kann, der wahrscheinlich erst mit Ablauf des Vertrages ganz verschwindet, würde auch bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes den Kaufpreis günstig beeinflussen. Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines selbständigen Wirtschaftsgutes werden darum in der Mehrzahl der Fälle bei derartigen Verträgen gegeben sein. Diese Rechte sind deshalb nicht als Teile des Geschäftswertes, sondern gesondert zu aktivieren.

Zu 3.

Erwerb von Aktienpaketen.

Werden im Rahmen des Konkurrenzkampfes Aktien einer Firma aufgekauft mit dem Ziel das Wettbewerbsunternehmen zu beeinflussen oder sogar auszuschalten, so gilt ein eventueller Mehraufwand, der durch Paketzuschlag usw. entsteht, nicht als Teil des Geschäftswertes, sondern als Teil des einheitlichen Wirtschaftsgutes "Aktienpaket".

Eine Anrechnung der Aufwendungen auf einen eventuell verwirklichten Geschäftswert, der z.B. durch Ausschaltung oder Beeinflussung des Wettbewerbsunternehmens entstanden sein könnte, ist nicht möglich.

bb) Abgrenzung zwischen Geschäftswert und sonstigen Gegenständen des Anlagevermögens.

Die Abgrenzung zwischen Geschäftswert und sonstigen Gegenständen des Anlagevermögens bereitet im allgemeinen keine Schwierigkeiten. Jedoch sind einige Sonderfälle zu beachten.

Bei Grundstückskäufen kann oft ein Teil des Entgelts als Aufwendungen auf den Geschäftswert betrachtet werden. Dies trifft besonders dann zu, wenn es sich um Grundstücke handelt, die für das Unternehmen (Ladengeschäft, Gaststätte etc.) einen außerordentlich hohen Standortwert besitzen und von vornherein einem Einzelhandelsgeschäft größere Verkaufschancen und einen umfangreichen Kundenkreis garantieren. Dieser eventuelle Standortwert ist nach der Rechtsprechung regelmäßig nicht vom Grundstück zu trennen; er kann deshalb nicht gesondert als Teil des Geschäftswertes aktiviert werden. Der RFH führt hierzu aus:

"Soweit die Erträge eines Unternehmens lediglich in der Geschäfts- (Boden-)lage begründet sind, ist für den Ansatz eines Geschäftswertes kein Raum. Es muß deshalb bei einer

Steigerung der Erträge stets geprüft werden, inwieweit sie in der Besonderheit der Geschäftsführung oder in der Erhöhung des Lagewertes ihre Begründung finden.“ (1)

Ähnliches gilt, wenn bei Übernahme eines Unternehmens ein unersetzbares Wirtschaftsgut miterworben wird. Hier kommt ein gesonderter Ansatz des Geschäftswertes nicht in Betracht, sondern der Mehrwert ist stets dem unersetzbaren Wirtschaftsgut, z.B. einer Mineralquelle, zuzurechnen.

Ebensowenig ist beim Erwerb einer Apotheke ein Geschäftswert zu bilanzieren, sondern der Mehrpreis ist dem erworbenen Apothekarealrecht oder der Apothekengerechtigkeit zuzurechnen. (2)

“Das Apothekenprivileg ist ein einheitliches Wirtschaftsgut, das sich nicht in Apothekengerechtigkeit (Realkonzession) (3) und Goodwill trennen läßt.“ “Die Apothekengerechtigkeit umfaßt wohl auch den Geschäftswert der Apotheke, sie ist aber kein abstraktes Wirtschaftsgut wie der Firmenwert, sondern gehört zu den Rechten im Sinne des bürgerlichen Rechts, die ohne das sonstige Betriebsvermögen veräußert und miterworben werden können.“ (4)

Das Apothekenrecht ist also mehr als der Geschäftswert. Es enthält die Konzession zur Ausübung des Apothekenbetriebes.

(1) Blümich-Falk, EStG 7. Aufl. 1955, S. 364

(2) Es handelt sich hier immer nur um Realkonzessionen, nicht um persönliche Konzessionen. Diese sind überhaupt nicht aktivierungsfähig, da sie so eng mit der Person des Unternehmers verbunden sind, daß sie mit dem Ausscheiden der Person aus dem Unternehmen sich in ein Nichts auflösen.

(3) BFH-U. v. 10.3.53 I 136/52 BStBl. III 53/139 = StW 53/124

(4) s. Anm. (3)

In der Folge dieser Ausübung kann sich zusätzlich wohl ein Geschäftswert bilden, es ist aber nicht gesagt, daß immer ein solcher vorliegt, und, falls er vorliegt, ist eine Trennung zwischen den beiden Begriffen nicht möglich, so daß bei einer Apotheke ein Geschäftswert als selbständiges Wirtschaftsgut normalerweise nicht aktiviert werden kann.

cc) Abgrenzung zwischen Geschäftswert und laufenden Betriebsausgaben.

Grundsätzlich können durch laufende Betriebsausgaben Wirtschaftsgüter direkt nicht gebildet werden. Das gilt auch für den Geschäftswert. In den Fällen, in denen sich ein Goodwill indirekt durch laufende Betriebsausgaben bildet, handelt es sich um einen originären Geschäftswert, der nicht aktivierungsfähig ist. Hiervon ist eine Ausnahme gemacht worden, und zwar bei außerordentlich hohen, einmaligen Reklameaufwendungen.

Nach der Rechtsprechung des RFH sind Aufwendungen "für Kundenwerbung im allgemeinen nicht aktivierungspflichtig, weil sie in der Regel nur eine vorübergehende Erhöhung des Geschäftswertes herbeiführen. Dies gilt aber nach dem eben genannten Urteil nur für Reklamekosten gewöhnlicher Art, wie sie bei Warenhandelsunternehmungen und ähnlichen Betrieben mit flüchtigem und stark wechselndem Kundenkreis laufend anfallen. Handelt es sich jedoch um die Neueinführung eines bestimmten Artikels und besteht die Aussicht, daß die für den Kauf dieses Artikels geworbene Kundschaft - wenn auch vielleicht nur zum Teil - auf eine längere Zeit hinaus erhalten bleibt, so dürfen - und müssen infolgedessen für die Steuerveranlagung - insoweit die für die Werbung der Kunden gemachten Aufwendungen aktiviert werden." (1)

Diese Ansicht wird im Urteil des OFH vom 23. 11. 48 (2) noch

(1) RFH v. 26. 9. 39 I 422/38 RStBl. 42/34

(2) OFH v. 23. 11. 48, a. a. O.

einmal bestätigt. Diese Urteile sind nicht in der Weise auszulegen, daß alle großen Reklameaufwendungen als Kosten auf den Geschäftswert zu aktivieren sind. Prinzipiell sind auch außerordentlich hohe Reklameaufwendungen abzugsfähig, sofern sie als laufende Betriebsausgaben zu betrachten sind. Handelt es sich jedoch - wie gesagt - um einmalige Reklamekosten, etwa um einen groß angelegten Werbefeldzug zur Einführung eines neuen Artikels oder Fabrikates, so besteht hier im steuerlichen Sinne eine Aufwendung auf den Geschäftswert.

Als selbständiges Wirtschaftsgut kann eine derartige Reklameaufwendung im allgemeinen nicht betrachtet werden, da eine zuverlässige Bewertungsgrundlage fehlt, denn es kann nicht mit Bestimmtheit gesagt werden, ob und in welcher Höhe die Reklameaufwendungen einen bestimmten Nutzen abwerfen oder abgeworfen haben, d. h. ob mit den Reklameaufwendungen ein bestimmter immaterieller Wert für das Unternehmen geschaffen worden ist. Es fehlt das Merkmal der Greifbarkeit.

Diese Greifbarkeit scheint jedoch nach den Urteilen des OFH für solche einmalige Aufwendungen im Rahmen des Geschäftswertes gegeben zu sein. Es ist im Einzelfall zu prüfen, inwieweit und zu welchem Teil der Reklameaufwand dem Geschäftswert zuzurechnen ist. Die nach dem Werbefeldzug weiterhin aufgewendeten Kosten für Werbung, die der Erhaltung des durch den ersten großen Aufwand erlangten Vorteils dienen, sind als laufende Betriebsaufwendungen abzugsfähig. Sie stellen quasi den Erhaltungsaufwand dar, der notwendig ist, um den Marktwert weiter aufrecht zu erhalten, den ein solcher Artikel durch die einführende Reklame einmal erworben hat.

Diese Urteile sind in der Fachliteratur sehr kritisiert worden. Insbesondere setzt sich Zitzlaff (1) eingehend mit ihnen auseinander und machte u. a. etwa folgende Ausführungen:

(1) Zitzlaff: Steuerliche Aktivierung des Werbeaufwandes
StW 52/107

In der Bilanz sind entweder Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut anzusetzen. Anschaffungskosten können in diesem Fall nicht in Frage kommen, da sie nur auf ein schon bestehendes Wirtschaftsgut, das käuflich erworben wird, getätigt werden können. Es kann sich also nur noch um Herstellungsaufwand handeln. Abgesehen davon, daß es einen Herstellungsaufwand auf den derivativen Geschäftswert ex definitione nicht gibt - dieser kann ja nur derivativ, d. h. käuflich erworben werden - zählen zu den Herstellungskosten nur die Aufwendungen, die direkt oder anteilmäßig bei der Erstellung eines Wirtschaftsgutes anfallen und eindeutig zurechenbar sind. Reklameaufwendungen, auch in außerordentlichem Umfange, begründen aber nicht ohne weiteres einen zusätzlichen Geschäftswert - schreibt Zitzlaff weiter - sondern schaffen zunächst nur die Möglichkeit zur Erhöhung von Absatzchancen. Erst in Verbindung mit anderen Faktoren, z. B. Güte der Ware, Absatzorganisation und Preisgestaltung wird eine nachmalige Umsatzsteigerung im allgemeinen erreicht werden und damit eine Erhöhung des Geschäftswertes.

Die als Teil des Goodwill zu aktivierenden Reklamekosten stellen weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten nach Meinung Zitzlaffs dar. Man kommt also zu dem Ergebnis, daß ein auf diese Weise aktivierter Geschäftswert nicht mit seinen Aufwendungen eingesetzt würde, sondern mit der durch die Reklamekosten bewirkten vermutlichen Werterhöhung. Diese Auffassung wird noch dadurch unterstrichen, daß der OFH ausdrücklich nicht verlangt, den gesamten Reklameaufwand als Geschäftswert zu aktivieren; anzusetzen ist nur ein entsprechender im Rahmen des gesamten Unternehmens als Werterhöhung des Goodwill in Frage kommender Teilbetrag.

Der Finanzhof hat nur in diesem einen Fall außerordentliche Reklameaufwendungen als aktivierungspflichtigen Teil des Geschäftswertes bezeichnet. Trotzdem kann hieraus gefolgt

werden, daß grundsätzlich die Tendenz besteht, bei ähnlichen Ausgaben zumindest eine Aktivierungsfähigkeit des Geschäftswertes in diesem Sinne anzuerkennen und unter Umständen sogar zu verlangen.

3. Die steuerliche Behandlung des Geschäftswertes, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzfassung.

a) Statische Bilanzfassung.

Der Firmenwert ergibt sich nach Le Coutre aus der Differenz zwischen der Summe der Sachwerte der einzelnen Vermögenseile und dem Ertragswert der Unternehmung und beruht auf den nicht selbständig bewertbaren immateriellen Werten einer Unternehmung. Wegen der ständig starken Gefährdung des Firmenwertes und seines schwankenden Charakters wird aber von allen Statikern eine möglichst schnelle Abschreibung gefordert.

Die beiden Grundgedanken der steuerlichen Erfolgsbilanz:

1. Fortführung des Betriebes und
2. der Begriff des einheitlichen Wirtschaftsgutes sind der statischen Bilanzfassung unbekannt.

Ergebnis.

Außer der grundsätzlichen Übereinstimmung, daß der Geschäftswert Vermögenscharakter besitzt, lassen sich deshalb keine statischen Gesichtspunkte in der steuerlichen Erfolgsbilanz feststellen.

b) Dynamische Bilanzfassung.

Nach Schmalenbach ist der Geschäftswert grundsätzlich nicht aktivierungsfähig.

"Wollte man die Kosten der lebenden Organisation des Betriebes aktivieren, so gäbe es Unsicherheit oder Willkür, und darum verzichtet man auf diesen Versuch und bucht lieber dieses ganze Aktivum als Unkosten." (1)

(1) Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz a. a. O. S. 128

Von diesem auf die verschiedensten Umstände - wie Kundenstamm, Firmenname, Betriebsorganisation usw. - beruhenden Geschäftswert unterscheidet Schmalenbach den bei einer Geschäftsveräußerung entstehenden Goodwill. Diesen derivativen Geschäftswert bezeichnet er als "Kapitalisierungsmehrwert", d.h. als einen durch Kapitalisierung der voraussichtlichen Erträge berechneten Mehrwert des Geschäfts über die berechneten Aktiva und Passiva.

In dieser Weise definiert, wird der Geschäftswert weniger auf wirtschaftliche Tatbestände und Vorteile bezogen, die am Bilanzstichtag vorhanden sind und Vermögenswertcharakter besitzen; die Betrachtungsweise ist vielmehr in die Zukunft gerichtet: Der Kaufpreis für den Geschäftswert stellt quasi die diskontierten Mehrgewinne dar, die der Erwerber dem Veräußerer des Unternehmens mit dem kapitalisierten Betrag im voraus zu zahlen hat.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich auch, daß dieser Kapitalisierungsmehrwert nicht als einheitliches Gut betrachtet werden kann, das sich laufend durch verschiedene Faktoren erneuert; denn die dynamische Bilanzauffassung betrachtet diesen Aktivposten nicht von den Wertfaktoren - gleichsam von der Ursache - her, sondern von den zukünftigen Gewinnen, also von den Wirkungen dieser Ursache.

Dieser Betrachtungsweise schließt sich das Steuerrecht - wie aus den vorhergehenden Ausführungen ersichtlich - nicht an. Der in der Steuerbilanz ausgewiesene Geschäftswert ist eine bestandsmäßige Größe, die auf verschiedenen immateriellen Wertfaktoren beruht, die am Bilanzstichtag in der Unternehmung vorhanden sind; er ist grundsätzlich vermögenswertmäßig, d.h. statisch orientiert.

Ergebnis.

Bei der Aktivierung des Geschäftswertes in der steuerlichen Erfolgsbilanz lassen sich keine dynamischen Gesichtspunkte feststellen.

B. Sonderfragen bei der Aktivierung von Grundstücken.

1. Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand.

a) in der Steuerbilanz.

Nur Aufwendungen, die für die Anschaffung und Herstellung von Wirtschaftsgütern gemacht werden, sind aktivierungspflichtig. Für alle sonstigen Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter besteht kein Aktivierungszwang. Sie sind in der Regel als laufender Erhaltungsaufwand sofort über Unkosten zu verbuchen. Erhaltungsaufwand tritt besonders bei langlebigen Wirtschaftsgütern auf, weil hier laufend Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten anfallen.

Als Erhaltungsaufwand bezeichnete der RFH zunächst alle Aufwendungen auf Anlagegegenstände, "die regelmäßig in bestimmter Jahreshöhe wiederkehren und bei denen es daher für die Ergebnisse der Gewinnermittlung gleichgültig ist, ob sie alle im einzelnen jeweils nach der Zeitdauer des Nutzens der Verwendung auf mehrere Jahre verteilt werden, oder ob sie sofort abgebucht werden können." (1)

Dabei ist zu berücksichtigen, daß "alle ein gewisses Maß übersteigende nachmalige Aufwendungen auf einen Gegenstand aktiviert werden müssen." (2)

In einem späteren Urteil wird ausgeführt, daß es bei der Abgrenzung von Erhaltungsaufwand zum Herstellungsaufwand nur auf die Frage ankommt, ob Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegen oder nicht. Um Erhaltungsaufwand handelt es sich immer dann, wenn das Wirtschaftsgut in seiner Art und in seinem Umfang nicht verändert wird. Dabei ist zu berücksichtigen, daß "Abnutzung den trotz Instandhaltung eben doch all-

(1) RFH v. 7.7.26 RFH 19/201

(2) RFH v. 7.7.26, a. a. O.

mählichen Verschleiß" bedeutet. (1)

Es ist grundsätzlich auch nicht wichtig, in welcher Höhe der Erhaltungsaufwand anfällt. "Auch größere Aufwendungen im Sinne des laufenden Erhaltungsaufwands sind abzugsfähig; es ist dann nur zu untersuchen, inwieweit unter diesen größeren Aufwendungen etwa Herstellungsaufwand steckt." (2)

Ob Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand vorliegt, ist dabei eine "nach den Gesamtumständen des Einzelfalles zu beantwortende Frage." (3) An anderer Stelle wird hierzu gesagt: "Bei der Frage, ob Instandsetzungskosten vorliegen, kommt es auf den technischen Zweck der Arbeiten an, nicht darauf, ob der Wert des Gegenstandes erhöht wird." (4)

In einem Urteil aus der letzten Zeit werden diese in langjähriger Rechtsprechung entwickelten Gedanken zusammengefaßt und folgende Grundsätze aufgestellt:

Erhaltungsaufwand liegt im Regelfall dann vor, wenn folgende drei Kennzeichen gegeben sind:

1. Die Aufwendungen müssen dazu dienen, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen, d. h. betriebsbereiten Zustand zu erhalten;
2. Die Aufwendungen müssen in regelmäßigen Zeitabständen anfallen; es muß sich um notwendige Ausbesserungen handeln, die periodisch entstehen;
3. durch die Ausbesserungen darf die Wesensart des Wirtschaftsgutes nicht verändert werden.

(1) RFH-U. v. 28. 5. 27 VI A 154/27 RFH 21/201

(2) RFH-U. v. 28. 5. 27, a. a. O.

(3) RFH-U. v. 4. 4. 31, Mrozek-Kartei § 16 Abs. 2 EStG 25 Spr. 34

(4) RFH-U. v. 9. 7. 31 VI A 2206/30 RStBl. 32120=StW 31/962

Allerdings dürfen diese drei Bedingungen nicht schematisch angewandt werden. Es wird darauf hingewiesen, daß Herstellungsaufwand auch dann vorliegen kann, wenn die Wesensart eines Wirtschaftsgutes nicht verändert wird (z.B. Anbau eines Balkons bei einem Wohnhaus). Ebenso wenig sind alle regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen immer Erhaltungsaufwand. "Eine für alle Fälle passende Lösung wird auch in dieser Regelung nicht gesehen werden können. Es darf nicht geschlossen werden, daß beim Vorliegen all dieser drei Voraussetzungen Erhaltungsaufwand angenommen werden kann." (1)

Auch in diesem Urteil wird nochmals der Gesichtspunkt der Wertsteigerung abgelehnt. Eine Verbesserung des Gegenstandes und damit eine Werterhöhung des Gegenstandes liege schließlich bei jeder Reparatur vor.

Die Grenze zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand darf nach der Rechtsprechung "nicht kleinlich im Sinne einer ängstlichen Abwägung dessen, wie es war und wie es jetzt ist, gezogen werden." (2)

Eine Prüfung der Frage, ob Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand vorliegt, kommt deshalb nur bei Aufwendungen größeren Umfanges in Betracht.

Es muß jedoch immer beachtet werden, daß nur dann Erhaltungsaufwand vorliegen kann, solange es sich um die Erhaltung der einzelnen Gegenstände handelt. "Es handelt sich nicht um Aufwendungen, die dazu dienen, den Betrieb im ganzen auf derselben wirtschaftlichen Höhe zu halten; Die Ersetzung eines verbrauchten oder auch eines noch nicht verbrauchten aber auch nicht mehr ganz modischen Hotelinventars durch ein neues Inventar und die Ersetzung abgenutzter in der Einkommensteuerbilanz eingestellter Maschinen durch neue an sich gleichwertige oder gar durch zweckmäßigere

(1) BFH v. 9.7.53 IV 8/53 BStBl. 53 III, S. 245

(2) Becker, E.: Komm. z. EStG 1925, II, S. 1128

Maschinen anderer Art fällt auch dann nicht unter den laufenden Erhaltungsaufwand im Sinne der Erfolgsrechnung, die das Einkommensteuergesetz beherrscht, wenn der Betrieb im ganzen durch diese Maßnahmen nur vor einem Zurückgehen bewahrt wird." (1)

Ein Hauptkriterium für die Abgrenzung liegt in der Frage begründet, ob eine Artänderung des Wirtschaftsgutes eingetreten ist oder nicht.

"Die zur Artänderung aufgewendeten Kosten stellen stets Herstellungsaufwand dar." (2) Eine Wesensartänderung kann immer dann angenommen werden, wenn die Nutzungsdauer des ganzen Wirtschaftsgutes durch die nachträglichen Aufwendungen wesentlich verlängert wird. (3)

Das ist z. B. der Fall, wenn das Wirtschaftsgut durch eine Generalüberholung quasi zu existieren aufhört, weil nur noch bestimmte Teile des alten Wirtschaftsgutes verwertet werden und durch die Generalüberholung gleichsam ein ganz neues Wirtschaftsgut entstanden ist. (4)

Bei Gebäuden kann nach diesen Grundsätzen immer dann Erhaltungsaufwand angenommen werden, "wenn die Aufwendungen dazu dienen, das Gebäude in ordnungsmäßigem Zustand zu erhalten mit der Maßgabe, daß es sich um regelmäßig in gewissen Zeitabständen notwendige Ausbesserungen handelt, durch die die Wesensart des Gebäudes nicht verändert wird." (5)

Dabei ist nicht ausschlaggebend, ob die Aufwendungen in kleinen oder großen Zeitabschnitten anfallen, wichtig ist

(1) Becker, E.: Komm. z. EStG, a. a. O. S. 1129

(2) RFH v. 23.7.35 I A 136/35 = RStB1. 35/1198

(3) BFH v. 31.1.56 I 111/43 U BStB1. 56, III. S. 87

(4) BFH-U. v. 31.1.56, a. a. O.

(5) BFH-U. v. 9.7.53, a. a. O.

nur, daß sie sich regelmäßig wiederholen. In diesem Sinne sind Verputzarbeiten, Dachreparaturen, Ausbesserungen der Fassade, Erneuerung und Ausbesserung von Fenstern, Türen, Fußböden, Treppen und Treppengeländern usw. Erhaltungsaufwand.

Zum Herstellungsaufwand sind derartige Aufwendungen nur dann zu rechnen, wenn durch sie die Wesensart des Gebäudes verändert wird. Das kann z.B. dann der Fall sein, wenn durch Verputz- und Fassadenarbeiten das Haus ein wesentlich repräsentativeres Aussehen erhält, wenn eine Holzterappe durch eine Marmorterappe ersetzt wird, wenn die Ofenheizung mit einer Zentralheizung ausgetauscht wird usw.

In dieser Hinsicht können keine allgemeinen Abgrenzungen gegeben werden; es ist eine Tatbestandsfrage, die von Fall zu Fall zu entscheiden ist. "Erhaltungsaufwand kann nicht allein nach der Natur der einzelnen Ausgabe und ihrem Einfluß auf den betreffenden Gegenstand als vielmehr nach der ganzen Art der Ausgabe und dem Umfang des einzelnen Betriebes erklärt werden." (1)

Die Wesensart eines Gebäudes wird insbesondere auch dann verändert, wenn durch die Aufwendungen die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert wird. Jedoch ist zu unterscheiden, ob die Lebensdauer nur eines Teils (z.B. Dach oder Zimmerdecke) oder die des ganzen Gebäudes verlängert wird. Dieser Unterschied wird im Urteil vom 9. 7. 53 klar hergestellt, in welchem entschieden wurde, daß die Ersetzung einer baufälligen Decke aus Backstein durch eine Betondecke als Erhaltungsaufwand gilt. Der BFH führt hier u. a. aus: "Die Rechtsbeschwerde ist der Ansicht, daß eine Verlängerung der Nutzungsdauer vorliegt, die zur Annahme von Herstellungsaufwand nötige. Es ist zuzugeben, daß die Haltbarkeit

(1) RFH-U. v. 28. 5. 27, a. a. O.

der Decken gegenüber dem früheren Zustand größer geworden ist. Damit ist aber nicht ohne weiteres eine Verlängerung der Nutzungsdauer des gesamten Gebäudes eingetreten." (1)

Die Decken "sind ein Teil des ganzen Gebäudes, eines für die Bemessung der AfA einheitlich zu behandelnden Wirtschaftsgutes, dessen Lebensdauer durch deren Erneuerung grundsätzlich nicht verlängert wird." (2)

Der Erhaltungsaufwand kann in der Regel im Jahre der Aufwendungen voll abgezogen werden. Eine Ausnahme besteht für die Aufwendungen zur Instandhaltung, die im Rahmen eines Umbaus, Anbaus oder Neuerwerbs eines Grundstückes getätigt werden. In diesem Fall ist auch Erhaltungsaufwand zu aktivieren.

Zum Neuerwerb von Gebäuden führt der RFH aus: "Der Gesamtaufwand auf den Gegenstand, um ihn erstmals in betriebsfähigen Zustand zu versetzen, setzt sich (daher) zusammen aus dem Kaufpreis plus Umbaukosten plus Erhaltungsaufwand. Dieser Gesamtaufwand stellt erstmals und einmalig dem Beschwerdeführer das einheitliche Wirtschaftsgut "Fabrikgebäude" betriebsfähig zur Verfügung." (3)

Im Rahmen eines Neubaus gelten darum selbst die letzten Reinigungsarbeiten der Putzfrau als Herstellungsaufwand. Was für den Neubau eines Hauses gilt, ist in entsprechendem Sinne auch beim Erwerb eines alten Gebäudes zu berücksichtigen. Werden hier nach dem Erwerb des Hauses umfangreiche Aufwendungen gemacht, die normalerweise als laufender Aufwand sofort gewinnmindernd berücksichtigt werden könnten, so sind sie grundsätzlich zu aktivieren.

(1) BFH-U. v. 9.7.53, a. a. O.

(2) BFH-U. v. 9.7.53, a. a. O.

(3) RFH-U. v. 1.3.39, a. a. O.

Durch diese Aufwendungen wird das Gebäude erst in den Zustand versetzt, in dem es für den Erwerber nutzungsfähig ist. Dieser Erhaltungsaufwand gehört deshalb zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Umbauten zählen regelmäßig zum Herstellungsaufwand, denn sie verändern die Wesensart eines Gebäudes. Wird im Rahmen eines Um- oder Anbaus das Gebäude renoviert, so sind auch diese Instandhaltungskosten, die auf den bisherigen schon bestehenden Gebäudeteil entfallen, nicht als Erhaltungsaufwand abzugsfähig, sondern müssen als Teil der gesamtanfallenden Aufwendungen aktiviert werden. Diese Regelung läßt sich aus dem Gedanken entwickeln, daß durch den An- oder Umbau die Wesensart des bestehenden Gebäudes in dem Maße verändert wird, daß ein völlig neues Wirtschaftsgut entsteht, das sich zusammensetzt aus dem bisherigen alten Gebäude und dem Umbau. Für dieses neu geschaffene Wirtschaftsgut ist deshalb auch der Erhaltungsaufwand für den alten Gebäudeteil mit als erstmalige Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu betrachten.

b) Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung.

Kriterium für die Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand ist in der statischen Bilanz die Wertsteigerung. Wird durch Instandsetzungs- oder Instandhaltungskosten der Vermögenswert des Gebäudes erhöht, handelt es sich um Herstellungsaufwand; tritt eine Wertsteigerung nicht ein, liegt Erhaltungsaufwand vor.

Wie sich aus den vorhergehenden Ausführungen ergibt, lehnt die Rechtsprechung des RFH und seiner Nachfolger diesen Gesichtspunkt ab. Es ist vielmehr festzustellen, daß der Begriff Erhaltungsaufwand in der steuerlichen Erfolgsbilanz dynamische Züge trägt; denn der Gesichtspunkt der Verteilung der

Erhaltungsausgaben entsprechend der Nutzungsdauer steht hier im Vordergrund.

Für die Abgrenzung des Erhaltungsaufwands "stellt die dynamische Bilanzlehre den Grundsatz auf, daß es lediglich auf die Außerordentlichkeit einer Erhaltungsausgabe, sowie auf den Nutzen für die anteilmäßige Periode ankommt. "(1) Beide Gedanken lassen sich in der steuerlichen Rechtsprechung wiederfinden. Allerdings kommt hier noch ein wichtiges Abgrenzungsmerkmal hinzu, das in der dynamischen Bilanz völlig fehlt. Es handelt sich um die Frage, inwieweit durch die anfallenden Aufwendungen die Wesensart des betreffenden Wirtschaftsgutes verändert wird.

Während Schmalenbach die Abgrenzung ausschließlich vom Charakter der Ausgabe- Außerordentlichkeit und Periodennutzung der Ausgabe- her vornimmt, wird das Problem Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz in Beziehung zum ganzen Wirtschaftsgut gebracht.

Zwar kommt es nicht darauf an, ob eine Wertsteigerung des einzelnen Aktivpostens vorliegt; Kriterium ist vielmehr eine eventuelle Wesensartänderung des Gutes, die immer dann angenommen werden kann, wenn die Nutzungsdauer des ganzen Wirtschaftsgutes durch die Aufwendungen erheblich verlängert wird.

Trotz einer wegehenden Annäherung in dieser Frage zeigt sich also auch hier wieder, daß die steuerliche Erfolgsbilanz im Gegensatz zur dynamischen Bilanz eine Bestände rechnung ist und deshalb eine volle Übereinstimmung beider Auffassungen nicht vorliegen kann.

Die Abgrenzung des Erhaltungsaufwandes ist nicht nach statischen Gesichtspunkten orientiert, sie trägt überwiegend - wenn auch nicht ausschließlich - dynamische Züge.

(1) Schmalenbach, E.: a. a. O., S. 115

2. Grundstücksteile als selbständige Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung der statischen und dynamischen Bilanz-auffassung.

a) In der Steuerbilanz.

Ebenso wie es die einseitig juristische Auslegung des Begriffes 'Gegenstand' abgelehnt hat, hat das Steuerrecht auch den juristischen Begriff der unselbständigen Bestandteile einer Sache nicht übernommen. In der steuerlichen Erfolgsbilanz ist es deshalb z.B. möglich, die Einrichtung einer Zentralheizung oder einer Fahrstuhlanlage als selbständiges Wirtschaftsgut getrennt von dem eigentlichen Gebäudekonto zu aktivieren:

"Bei derartigen Anlagen, die sich nach der Verkehrsauffassung - abweichend von den bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen über Bestandteile - als besondere von dem Bauwerk verschiedene und wirtschaftlich selbständige Einrichtungen darstellen und die regelmäßig eine wesentlich kürzere Nutzungsdauer als die Gebäude selbst haben, kann auf Grund der für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Betrachtungsweise ein zutreffender Abschreibungssatz nur in der Weise ermittelt werden, daß die Anlagen für sich betrachtet werden und ihr Herstellungsaufwand auf ihre mutmaßliche und besondere Nutzungsdauer verteilt wird." (1)

Das Wesen eines Wirtschaftsgutes ist u. a. dadurch gekennzeichnet, daß es als selbständiger Wert während einer gewissen Zeitdauer Nutzen für eine Unternehmung abwirft. Für die Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter, die nur für eine bestimmte Zeitdauer einen Nutzen abwerfen können und dann durch Unbrauchbarkeit wertlos werden, die also einer Abnutzung unterliegen, sind Absetzungen für Abnutzung (AfA) in der Bilanz vorzunehmen. Praktisch wäre daher grundsätzlich so zu verfahren, "daß die AfA nach den einzelnen Auf-

(1) RFH-U. v. 23. 5. 33 VI A 222/33, RFH 33/350 = RStBl. 33/1006 = StW 33/709

wendungen dann verschieden zu bemessen sind, wenn der Erfolg des Aufwands auf verschieden lange Zeiträume wirkt.“ (1)

Da dies aber für jede Aufwendung schon aus rein technischen Gründen nicht möglich ist, wird einmal unterschieden zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, zum anderen aber können dann Aufwendungen gesondert aktiviert werden, wenn durch sie ein selbständiges Gut geschaffen wird. Während im bürgerlich-rechtlichen Sinne die Bestandteile nie selbständige bilanzfähige Werte sein können - letztlich deswegen, weil sie nicht selbständig veräußerbar sind - kommt es bei dem Begriff 'Wirtschaftsgut' nur darauf an, ob es im Rahmen des Gesamtbetriebes veräußert werden kann. Inwieweit eine Sache oder ein Bestandteil davon selbständig und unabhängig von anderen Gegenständen veräußert werden kann, ist unbedeutend. Sofern also für Bestandteile im Sinne des BGB neben der Greifbarkeit die sonstigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes gegeben sind, hat der Kaufmann die Möglichkeit, sie gesondert als selbständige Wirtschaftsgüter zu aktivieren.

Wann ein Bestandteil eines Gebäudes selbständig bewertbar ist, ist jeweils im Einzelfall zu entscheiden. Der RFH hat in ständiger Rechtsprechung u. a. Heizungsanlagen und Fahrstuhleinrichtungen - wie bereits oben erwähnt - als Wirtschaftsgüter anerkannt. Ebenso kann als wirtschaftlich selbständiger Bestandteil eines Gebäudes ein Ladenumbau in Betracht kommen. Der RFH führt hierzu aus:

"Handelt es sich bei dem Umbau um ein der besonderen Aktivierung fähiges besonderes Gut im wirtschaftlichen Sinne, dann ist für die Verteilung des Aufwandes die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung dieses Gutes maßgebend. Ist dagegen der Umbau in der Weise Bestandteil des Betriebs-

(1) RFH-U. v. 23. 5. 33, a. a. O.

gebäudes geworden, daß von einem besonderen Gut im wirtschaftlichen Sinne nicht mehr gesprochen werden kann, dann kann die Verteilung der Umbaukosten nur entsprechend der Lebensdauer des Betriebsgebäudes selbst erfolgen.“ (1)

Selbständige Bestandteile des Gebäudes müssen sich “als besondere von dem Bauwerk verschiedene und wirtschaftlich selbständige Einrichtungen darstellen, die regelmäßig eine wesentlich kürzere Nutzungsdauer als das Gebäude selbst haben.“ (2) “In der Regel wird es so sein, daß die Aufwendungen insoweit, als sie den Laden im Sinne eines durch Mauern umgrenzten Raumes ohne jede Ausstattung betreffen, auf die Nutzungsdauer des Gebäudes zu verwenden sind, während die Aufwendungen für die einzelne Ladenausstattung und Ausgestaltung nach einer von der Lebensdauer des Gebäudes unabhängigen Nutzungsdauer abzuschreiben sind.“ (3)

b) Grundstücksteile als selbständige Wirtschaftsgüter, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanz-
auffassung.

Dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt der Gedanke zugrunde, jede Ausgabe entsprechend der Nutzungsdauer des durch sie Erworbenen auf die anteiligen Jahre zu verteilen. Dies ist ein typisch dynamischer und erfolgsorientierter Gesichtspunkt. Im Gegensatz zur dynamischen Bilanz hält die Steuerbilanz aber grundsätzlich daran fest, daß die gesondert aktivierten Posten Gutscharakter im Sinne des nach innerbetrieblichen Gesichtspunkten definierten Begriffs “Wirtschaftsgut” besitzen müssen.

(1) RFH-U. v. 23. 5. 33, a. a. O.

(2) RFH-U. v. 23. 5. 33, a. a. O.

(3) RFH-U. v. 23. 5. 33, a. a. O.

Le Coutre fordert im Interesse der Bilanzklarheit eine weitgehende Aufteilung der Bilanzpositionen; beispielsweise verlangt er eine Trennung von Gebäude und Grund und Boden, da es sich um zwei bewertungsmäßig völlig verschiedene Aktiva handelt. Ob er aber unselbständige Bestandteile von Grundstücken für selbständig bewertungsfähig hält - er hat sich dazu nicht geäußert -, scheint m. E. zweifelhaft, da der Vermögenswertbegriff der beschränkt statischen Bilanzauffassung nicht ausschließlich nach innerbetrieblichen Gesichtspunkten definiert ist.

C. Die Aktivierung von Forderungen.

1. In der Steuerbilanz.

Forderungen sind aus Schuldverhältnissen entstandene einseitig rechtliche Ansprüche. Es ist für die weitere Untersuchung zweckmäßig, die Forderungen nach ihrer Entstehung in zwei Gruppen aufzuteilen:

1. Forderungen auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen;
2. Sonstige Forderungen; hierzu zählen insbesondere Forderungen auf Grund von Kreditierungen (z. B. Darlehen, Hypotheken- und Wechselforderungen).

Bei der zweiten Gruppe handelt es sich um Forderungen, die aus reinen Geldgeschäften entstanden sind; komplizierte Aktivierungsprobleme bestehen hier im allgemeinen nicht; sie scheiden aus der weiteren Betrachtung aus.

Dagegen treten bei der Aktivierung von Forderungen der ersten Gruppe vielfach Abgrenzungsschwierigkeiten auf. Die Schwierigkeiten sind in der Bestimmung des Entstehungszeitpunktes der Forderungen begründet. Kriterium ist hierfür die Gewinnrealisierung.

Vom Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ab ist nicht mehr die Ware oder Leistung Gegenstand der Aktivierung, sondern die durch sie begründete Forderung. Sie ist ein völlig neues Wirtschaftsgut. Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung erfolgt ein Austausch zweier verschiedener Wirtschaftsgüter. Gegen das Wirtschaftsgut 'Ware', 'Leistung' oder 'halbfertige Arbeiten' wird das Wirtschaftsgut 'Forderungen' erworben.

Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung und damit das Entstehen einer Forderung läßt sich nicht immer eindeutig bestimmen. Es ist zweckmäßig, in zeitlicher Reihenfolge drei Ent-

wicklungsstadien zu unterscheiden:

1. Kaufverträge sind noch nicht abgeschlossen; die Ware lagert noch, oder die Leistung ist noch nicht erstellt. Eine Gewinnrealisierung ist in keinem Falle eingetreten.
2. Es sind zwar Kaufverträge abgeschlossen, aber der bilanzierende Lieferant ist noch nicht allen aus diesem Kaufvertrag resultierenden Verpflichtungen nachgekommen (z.B. die Ware ist noch nicht geliefert). Ein gegenseitiger Vertrag besteht also schon, aber er befindet sich noch in der Schwebe; man bezeichnet diesen Tatbestand deshalb als "schwebende Geschäfte". Eine Gewinnrealisierung ist in diesem Zustand noch nicht eingetreten, da Rechte und Pflichten sich gegenseitig die Waage halten. Wenn Ansprüche aus schwebenden Geschäften nicht berücksichtigt werden, so liegt dies daran, daß im allgemeinen davon auszugehen ist, daß ihnen gleichwertige Verpflichtungen gegenüberstehen.
3. Der Kaufmann hat als Lieferant alles seinerseits Erforderliche getan, um den Kaufvertrag zu erfüllen. Es wird keine Gegenleistung mehr geschuldet. Zu diesem Zeitpunkt liegt bilanzrechtlich eine Forderung vor.

Die Umwandlung von einem Wirtschaftsgut (Ware Leistung, Recht) in eine Forderung wird somit charakterisiert durch den Begriff des schwebenden Geschäftes.

Die folgenden Ausführungen behandeln diese schwebenden Geschäfte und versuchen, auf diese Weise Grundsätze für die Abgrenzung und Aktivierung des Wirtschaftsgutes "Forderungen" aufzustellen.

aa) Schwebende Geschäfte bei Lieferungen.

Nach § 433 BGB hat der Verkäufer einer Sache "dem Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen."

Bürgerlich-rechtlich würde danach solange einschwebendes Geschäft vorliegen, als bei Vorliegen eines Kaufvertrages diese beiden Pflichten des Verkäufers nicht erfüllt sind. Dieser strengen ziviljuristischen Bestimmung ist das Steuerrecht nicht gefolgt; hier wird nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise entschieden, wann schon eine Gewinnrealisierung eingetreten ist, bzw. wann noch ein schwebendes Geschäft vorliegt.

Grundsätzlich verlangt zwar auch das Steuerrecht, daß die Ware übergeben wird, der Unternehmer also geliefert hat. Entscheidend aber ist nicht die formale Übergabe, es genügt vielmehr, wenn der Kaufmann alles seinerseits Erforderliche getan hat, die Forderung zu erlangen. Das kann schon dann angenommen werden, wenn "die Ware fest verkauft ist und spätestens zum 31. 12. .. abzunehmen war ... und wenn er sicher ist, daß die Ware abgerufen und gezahlt wird. Das gilt jedenfalls dann, wenn die Absendung nur aus praktischen Gründen nicht erfolgte und die Gefahr eines Verlustes den Käufer trifft". (1)

Im Urteil vom 22. 10. 31 (2) ist der RFH sogar noch weiter gegangen, indem er - beziehentlich auf ein Gutachten des Industrie- und Handelstages - einem Weinhändler erlaubte, die Forderung zu aktivieren, wenn er "die verkauften Weine fertig zum Versand auf Lager liegen hatte" und Vorauszahlungen geleistet sind.

"In diesem Falle steht nach der dem Gutachten im Ergebnis zu entnehmenden kaufmännischen Ansicht (der Berücksichtigung derartiger Geschäfte als Gewinnverwirklichungen) bei der Aufstellung der Bilanz nichts im Wege; doch muß wegen der noch ausstehenden Ablieferungskosten und der gegebenenfalls noch vorhandenen Verlustgefahr ein entsprechender Ab-

(1) RFH-U. v. 10. 1. 34 VI A 610/31 = StW 34/210

(2) RFH-U. v. 22. 10. 31 VI A 935/30 = RSBl. 32/13 = StW 32/7 = RFH Bd. 29/276

schlag gemacht werden. Da eine einheitliche kaufmännische Übung in keiner Weise festzustellen ist, kann nicht gesagt werden, daß dieses Verfahren, das die mindesten Anforderungen stellt, den Regeln der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung widerspreche.“ (1)

“Dagegenvertreten die kaufmännischen Kreise in den weiteren Fällen ganz überwiegend eine strengere Auffassung, wenn der Wein sich noch im Produktionsprozeß befindet, d. h. die Lieferungsbereitstellung noch vorzubereiten ist, also beispielsweise der flaschenweise zu liefernde Wein noch nicht abgefüllt ist, oder wenn gar der Verkäufer den Wein überhaupt noch nicht im Besitz hat. Hier sind die Unsicherheitsmomente so groß, daß der Beschwerdeführer noch gar nicht übersehen konnte, ob das abgeschlossene Geschäft mit einem Gewinn oder einem Verlust ausgehen werde; die Ware kann Schaden erleiden, es können die Gestellungskosten unter Umständen weit über die Verkaufspreise ansteigen, es kann im Zeitpunkt der Lieferung der bestellte Wein ausverkauft sein und dergleichen.“ (1)

Ebenso sind Vorauszahlungen kein Indiz dafür, daß eine Gewinnverwirklichung eingetreten ist. Die vorausgezählten Beträge sind unter Kreditoren zu verbuchen und erst mit dem Entstehen der Forderung abzuziehen.

“Lediglich in besonders gelagerten Fällen wird bereits bei Vorauszahlungen eine Gewinnrealisierung als Wahlrecht für den Kaufmann anerkannt, so wenn die Ware versandbereit zur Verfügung steht und die Lieferung mit keinem Risiko belastet ist.“ (2)

(1) RFH-U. v. 22.10.31, a. a. O.

(2) RFH-U. v. 22.10.31, a. a. O.

Andererseits ist es für das Entstehen einer Forderung steuerrechtlich nicht erforderlich, - wie sich das auch aus den vorangegangenen Ausführungen ergibt - daß der Käufer Eigentümer der Sache im juristischen Sinne geworden ist.

Aus diesem Grunde stehen Eigentumsvorbehalte der Gewinnverwirklichung nicht entgegen. Ja, es ist nicht einmal notwendig, daß der Käufer zumindest wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist, denn die Bereitstellung der Ware seitens des Verkäufers kann unter Umständen für die Realisierung genügen. Es reicht aus, wenn der Käufer "das zur Erfüllung seiner Verbindlichkeiten Erforderliche getan hat" (1) und "die Käufer in einer derartigen Lage sind, daß sie das Eigentum ohne eine darauf gerichtete Handlung des Vertragsgegners erlangen würden". (1)

Als Ergebnis der steuerlichen Rechtsprechung kann herausgestellt werden, daß eine Gewinnverwirklichung v o r der Abnahme nur dann gegeben ist, wenn sich die Abnahme risikofrei abspielt, also die bis zu diesem Zeitpunkt sich ergebenden Vorgänge nicht mit Risiken behaftet sind. (2)

M. E. ist die Frage des Risikoübergangs, die im Urteil vom 22. 10. 31 (3) vom RFH in Anlehnung an ein Gutachten des Industrie- und Handelstages herausgestellt wurde, das wesentliche Indiz für die Gewinnrealisierung bei Forderungen.

Auch Hoffmann (4) hebt die Bedeutung des Risikoübergangs unter Hinweis auf dieses Urteil hervor.

(1) RFH-U. v. 20. 1. 26 VI A 1100/25 = RStBl. 26/192 = StW 26/161

(2) vgl.: Weilbach, in Wirtschaftspraxis III A Steuerrechtsfragen 5

(3) RFH-U. v. 22. 10. 31 a. a. O.

(4) Hoffmann in Finanz und Steuern, 1947, April-Mai.

Der Begriff des Risikos spielt - wenn auch nicht immer klar ausgesprochen - in sämtlichen Finanzhofurteilen, die zu der Frage der Aktivierung von Forderungen ergangen sind, - wie wir das auch noch im folgenden sehen werden - die eigentlich entscheidende Rolle.

bb) Schwebende Geschäfte bei Werk(lieferungs)-verträgen.
Ein Kauf hat die Übertragung vorhandener Güter zum Gegenstand, ein Werkvertrag die Herstellung oder Veränderung einer Sache bzw. einen anderen durch Arbeit oder Dienstleistung herbeizuführenden Erfolg (§ 631 BGB). Der Unternehmer schuldet hier einen Erfolg. An Stelle der Übergabe beim Kauf tritt die sogenannte Abnahme des bestellten Werks seitens des Bestellers.

Solange bei Werkverträgen diese Abnahme nicht erfolgt und damit noch keine Erfüllung eingetreten ist, liegt ein schwebendes Geschäft vor. Das gilt auch nach ständiger Rechtsprechung des RFH für das Steuerrecht.

Schwebende Geschäfte in diesem Sinne treten vor allem bei Bauverträgen auf. Die Herstellung eines Baues nimmt normalerweise längere Zeit in Anspruch und erstreckt sich teilweise über mehrere Jahre. Darum wird insbesondere hier die Abgrenzung zwischen "schwebenden Geschäften" und "Forderungen" immer wieder akut.

"Vor der Abnahme liegt ein schwebendes Geschäft vor, bei dem nur die gemachten Aufwendungen zu aktivieren sind. Erst mit der Abnahme des Bauwerks kann der Vertrag als von einer Seite erfüllt angesehen werden, und erst von da ab liegt eine von einer Gegenleistung unabhängige Forderung gegen den Besteller des Bauwerks vor." (1)

Dabei ist jedoch zu beachten, daß mit der äußeren Fertigstel-

(1) RFH-U. v. 5.2.30 VI A 113/30 = RStBl. 30/328 = StW 30/481

lung im allgemeinen noch nicht ein erfülltes Geschäft vorliegt. "Ein noch nicht abgenommenes Bauwerk steht wirtschaftlich einer verkauften, aber noch nicht gelieferten Ware gleich." (1)

Sind die Bauarbeiten fertiggestellt und abgenommen worden, dann sind sie in der Bilanz des Bauunternehmers nicht mehr als Herstellungskosten sondern in Höhe des Rechnungsbetrages als Forderung zu aktivieren.

Wann die Abnahme vollzogen und damit die Gewinnrealisierung eingetreten ist, "kann nur nach den Umständen des Einzelfalles beurteilt werden. Schon nach bürgerlichem Recht bedarf es hierzu keiner ausdrücklichen Erklärung, sondern es genügen sinnentsprechende Handlungen wie z.B. das Beziehen des Hauses durch den Besteller. Umsomehr wird bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Anerkennung der vertragsmäßigen Erfüllung durch den Besteller oft auch schon stillschweigend aus dessen (des Bauherrn) Verhalten bis zur Fertigstellung entnommen werden können. Die Fertigstellung wird auch dann genügen, wenn mit einer besonderen Abnahme durch den Besteller nicht zu rechnen ist oder dieser die Abnahme verzögert." (2)

Werden bei der Abnahme einzelne Mängel gerügt, ist das insofern unerheblich, als der Bauherr den Bau trotz dieser Mängel übernimmt. (3)

"Der Umstand, daß die Abrechnung noch aussteht, daß noch gewisse Mängel gerügt werden, steht dem (nämlich der Erfüllung seitens des Bauunternehmens und damit der Gewinnrealisierung) nicht entgegen. Bei sehr vielen Lieferungen

(1) RFH-U. v. 30.10.29 VI A 1052/28=RStBl. 28/399= StW

(2) RFH-U. v. 30.10.29 a.a.O.

28/981

(3) RFH VI A 607/37 v. 18.11.37 = StW 38/17

werden Mängel gerügt, entsteht ein Streit über die Abrechnung etc., alles das kann für die Bewertung der Forderung von Bedeutung sein, kann aber nicht hindern anzunehmen, daß der Gewinn verwirklicht ist. Würde man sich auf einen abweichenden Standpunkt stellen, so könnte man mit einer Gewinnverwirklichung nur dann rechnen, wenn alle Streitpunkte über die Lieferung erledigt sind, was diese (Gewinnverwirklichung) oft jahrelang hinauszögern würde. Dabei wird bei diesen Streitpunkten die Bauforderung als solche nicht in Frage gestellt, also auch nicht bestritten, daß der Unternehmer den Gewinn gemacht hat.“ (1)

Bei Großbauten, die sich über mehrere Wirtschaftsperioden erstrecken, liegt der Gedanke nahe, für jedes Jahr entsprechend den fertiggestellten Teilleistungen auch einen entsprechenden Gewinnanteil mitzuaktivieren, um im Jahr der Endabnahme den Ausweis eines unverhältnismäßig hohen Gewinnes zu vermeiden.

Dieses Argument wurde früher in der Rechtsprechung abgelehnt, weil erst mit der Erfüllung, d. h. mit der Abnahme die Gewinnverwirklichung eintritt und es ein Grundsatz des Steuerrechts ist, „daß unverwirklichte Gewinne nicht besteuert werden dürfen.“ (2)

Der RFH führte hierzu seinerzeit aus: „Es würde die Aktivierung insbesondere auch dann steuerlich unzulässig sein, wenn der Beschwerdeführer stets einen dem Fortschreiten jedes Baues entsprechenden Teil des zu erwartenden Gewinnes jeweils berücksichtigen wollte, denn trotz der Gleichmäßigkeit der Behandlung im Anfangs- und Endbestand würde unrealisierter Gewinn erfaßt. Das würde gegen einen anerkannten Grundsatz des Einkommensteuerrechts verstoßen.“ (3)

(1) RFH VI A 607/37 v. 18. 11. 37 = StW 38/17

(2) RFH VI A 744/38 v. 11. 1. 39 = RFH Bd. 46/44 = RStBl. 39/333 = StW 39/224

(3) RFH-U. v. 30. 10. 29 VI A 1052/28 RStBl. 30/9 = StW 29/981

"Nur dann, wenn etwa nach dem Vertrag ein Bau in besonderen Abschnitten unter Gewährung entsprechender Teilentgelte herzustellen wäre, könnte jeder Abschnitt als besondere Leistung angesehen werden, sofern wirtschaftlich auch eine Teilabnahme erfolgte. In einem solchen Fall wäre gegen die Ausweisung eines entsprechenden Teilgewinnes wohl nichts einzuwenden." (1)

Von diesem Urteil ist in späteren Entscheidungen abgerückt worden. In Anlehnung an das RFH-Urteil vom 22.10.31 (Wahlrecht des Kaufmanns, wenn die Ware zum Versand bereitgestellt ist) ist in den Entscheidungen vom 22.2.35 (2), insbesondere aber vom 11.1.39 (3) dem Bauunternehmer das Wahlrecht zugebilligt, auch ohne Teilabnahme den Gewinn auf die einzelnen Wirtschaftsjahre zu verteilen, wenn sich die Fertigstellung des Baues über mehrere Jahre erstreckt. Diese Rechtsprechung ist vom OFH im Urteil vom 13.1.50 (4) ausdrücklich bestätigt worden.

In diesen Urteilen ist ferner zum Ausdruck gekommen, daß bei Vorliegen einer Teilabnahme eine Bilanzierungspflicht der entsprechenden Teilforderungen verlangt werden kann. Damit hat man die frühere Rechtsprechung aufgegeben, die in diesen Fällen noch ein Wahlrecht zugestand. Hierzu wird ausgeführt:

"Eine Bilanzierungspflicht bei teilweise fertiggestellten Bauten und entsprechenden Vorauszahlungen ist nur dann gegeben, wenn in den Teilzahlungen die im wesentlichen Ergebnis endgültige Bezahlung abgrenzbarer fertiger und abgelieferter Teilleistungen liegt, auch wenn die endgültige Abrechnung und Nachmessung noch vorbehalten wird, wenn es sich um große Bauten handelt, deren Fertigstellung sich auf eine Reihe von Jahren verteilt. Hier kommt nach der Erfahrung

(1) RFH-U. v. 30.10.29 VI A 1052/28 RStBl. 30/9=StW 29/981

(2) RFH-U. v. 22.2.35 VI A 801/33 RStBl. 35/709=StW 35/107

(3) RFH-U. v. 11.1.39 VI 744/38 v. 11.1.39 RFH Bd. 46/44
=RStBl. 39/323 = StW 39/224

(4) OFH-U. v. 13.1.50 VI 62/49 StW 50/49 = FR. 50/89/125

des Lebens in der Regel ein Rückforderungsrecht des Bauherrn nicht mehr in Betracht. Beide Teile haben daher zu einem bestimmten Teil ihre Verpflichtungen erfüllt, der Bauunternehmer auf Fertigstellung eines bestimmten Bauteils, der Bauherr auf Bezahlung dieses Bauteils. Nur in diesen Fällen ist mit der Abschlagszahlung ein entsprechender Teil des Gewinns beim Unternehmer bereits verwirklicht. Gerade hier kommt dann aber auch unter Umständen eine Rückstellung für drohende Gefahren, für Gewährleistungsverpflichtungen und gegebenenfalls für Verluste wegen der ausstehenden Restzahlungen in Frage.“ (1)

Zwar tritt nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im allgemeinen eine Gewinnrealisierung auf Grund von Vorauszahlungen nicht ein; “für die Entscheidung der Tatfrage, ob eine Teilabnahme bei einem Bauwerk - dessen Fertigstellung sich über mehrere Jahre erstreckt - vorliegt, kann es jedoch bedeutungsvoll sein, welche Beträge der Kunde bereitgestellt hat. Ist die Teilabnahme zweifelhaft, so spricht es für sie, wenn bereits entsprechende Zahlungen geleistet worden sind.“ (2)

Ein weiteres Indiz für die Teilabnahme liegt vor, “wenn bei Bauleistungen endgültige Rechnungen über die getätigten Leistungen erstellt und die Rechnungen angenommen“ werden. (3)

Zusammenfassend kann festgehalten werden:

Eine Forderung liegt solange nicht vor, als die Abnahme noch nicht erfolgt ist. Lediglich bei Großbauten, die sich über mehrere Jahre hin erstrecken, gelten Ausnahmen: Liegen Teilabnahmen vor, so ist die Gewinnrealisierung des entspre-

(1) RFH VI 744/38 v. 11. 1. 39 RFH Bd. 46/4 a. a. O.

(2) OFH IV 62/49 a. a. O.

(3) OFH IV 62/49 v. 13. 1. 50 a. a. O.

chenden Teilbetrages der Herstellungskosten eingetreten; liegen Teilabnahmen nicht vor, so hat der Bauunternehmer grundsätzlich ein Wahlrecht, die Gewinne schon anteilmäßig während der Bauzeit jährlich zu berücksichtigen.

cc) Schwebende Geschäfte bei Leistungen.

Forderungen aufgrund von Leistungen treten vorwiegend bei den Angehörigen freier Berufe und bei den Handelsvertretern auf. Auch hier gibt es Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Bestimmung des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung.

Das gilt insbesondere für Provisionsansprüche der Handelsvertreter. Der RFH und seine Nachfolger haben hierzu immer wieder Stellung nehmen müssen. Mehrmals wurde dabei die jeweils vorangegangene Rechtsprechung korrigiert.

Der Handelsvertreter ist aufgrund eines Agenturvertrages ständig damit betraut, für das Handelsgewerbe eines anderen Kaufmanns Geschäfte zu vermitteln oder im Namen eines anderen abzuschließen. Der Agenturvertrag ist ein Dienstvertrag mit Geschäftsbesorgung. Nach § 88 Abs. 1 HGB gebührt dem Handlungsagenten eine Provision für jedes zur Ausführung gelangte Geschäft, das durch seine Tätigkeit zustande gekommen ist.

Der Provisionsanspruch entwickelt sich aus dem Ablauf der folgenden Geschäftsvorfälle:

- a) Der Handelsvertreter tätigt einen Geschäftsabschluß oder vermittelt ein Geschäft und zeigt den Abschluß seinem Geschäftsherrn an. Dieser bestätigt den Auftrag.
- b) Der Geschäftsherr bringt das auf dem Abschluß beruhende Geschäft dadurch zur Ausführung, daß er die vertragliche Lieferung oder Leistung vornimmt.
- c) Der Kunde anerkennt die aus der Lieferung oder Leistung für ihn entstehende Verbindlichkeit und zahlt entweder sofort oder zum vereinbarten Zahlungstermin.

- d) Der Geschäftsherr sendet dem Handelsvertreter - je nach der getroffenen Vereinbarung - nach ausgeführter Lieferung oder nach Eingang der Zahlung vom Kunden eine Provisionsabrechnung.

Handelsrechtlich hängt der Provisionsanspruch vom Vorliegen zweier Voraussetzungen ab:

1. Das Geschäft muß durch die Tätigkeit des Agenten zustande gekommen sein. Das ist der Fall, wenn die Tätigkeit, die der Agent geleistet hat, für den Geschäftsabschluß ursächlich war.

Mit dem Zustandekommen ist der Anspruch des Handelsvertreters aufschiebend bedingt entstanden. Erst die Ausführung des Geschäftes läßt die Bedingung entfallen.

2. Das Geschäft muß zur Ausführung gelangt sein. Der Provisionsanspruch gilt dann -je nach Vereinbarung- als erworben, entweder mit der Lieferung der Ware durch den Geschäftsherrn oder mit der Zahlung durch den Kunden.

1. Bedingte Provisionsansprüche.

Während auch steuerlich über den bilanzmäßigen Ausweis der als unbedingte Forderungen geltenden Provisionsansprüche kein Zweifel besteht, ist vor allem die Frage interessant, ob und wann bürgerlich-rechtlich aufschiebend bedingte Provisionsansprüche auszuweisen sind. Die steuerliche Rechtsprechung hat hierzu im Laufe der letzten 20 Jahre mehrmals Stellung genommen.

In einer Entscheidung vom 16.12.36 (1) wurde dem Handelsvertreter weitgehend ein Wahlrecht zugebilligt, ob und wann er seine Provisionen für Geschäfte, die noch nicht völlig abgewickelt sind, aktivieren will.

(1) RFH-U. v. 16.12.36 VI A 924/36 = StW 37/87

Im Urteil vom 15. 2. 39 (1) wurde diese Ansicht verworfen. Der RFH stellte fest, daß für die steuerlich maßgebende Frage, wann und wie der Handelsvertreter die von ihm abgeschlossenen Vermittlungsgeschäfte buchen und inwieweit er einen Gewinn und Verlust hieraus ausweisen muß, nicht die bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen des klagbaren Anspruchs auf Provision für Handelsvertreter entscheidend sind. Die Gewinnrealisierung ist vielmehr nach diesem Urteil bereits mit der Herbeiführung und dem Abschluß des vermittelten Geschäftes und der Anzeige an den Geschäftsherrn eingetreten. Mit diesen Handlungen habe der Handelsvertreter seinerseits alles getan, was zur Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Agenturvertrag gehöre.

"Die weitere Entwicklung der Ausführung des vermittelten Geschäfts durch den Geschäftsherrn und die Abnahme und Zahlung durch dessen Kunden ist im wesentlichen vom Willen und der Tätigkeit des Agenten unabhängig. Der Agent ist deshalb nach den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet, den Ertrag aus dem von ihm, soweit seine Tätigkeit in Betracht kommt, abgewickelten Geschäftsvorgang spätestens am Schlusse des Geschäftsjahres, in das dieser Vorgang fällt, festzustellen und dem Aufwand, den er in dieser Sache gehabt hat und noch haben wird, gegenüberzustellen; d. h. er muß alsdann zunächst ohne Rücksicht auf die bürgerlich-rechtliche Fälligkeit oder Bedingtheit seines Anspruches seine Provision bewerten und in seine Bücher und Bilanzen seine Besitzposten aufnehmen." (1)

Ergänzend wird weiter gesagt:

"Zum Erfolg gehören auch alle Forderungen, die ihren Grund in den Geschäftsvorfällen des abgelaufenen Geschäftsjahres haben und unbedingt oder auch nur bedingt entstanden sind,

(1) RFH-U. v. 15. 2. 39 VI 841, 842/38 = RFH Bd. 46/143
RStBl. 39/606 = StW 39/218

wenn sie auch später fällig werden. Mindestens am Ende des Jahres muß daher der Provisionsvertreter auch diejenigen Forderungen, die nur bedingt entstanden sind, mindestens schätzungsweise in die Bilanz einsetzen, etwa auf einem Konto "später fällig werdende Erträge". "

Diese weitgehende Aktivierungspflicht noch nicht fälliger und nur bedingter Provisionsansprüche wurde vom Schrifttum scharf angegriffen. Der RFH sah sich deshalb veranlaßt, im Urteil vom 12. 5. 43 (1) erneut zu dem im Urteil vom 15. 2. 39 aufgestellten Rechtsgrundsatz Stellung zu nehmen. Es wird dabei darauf hingewiesen, daß der dort aufgestellte Rechtsgrundsatz auf den damals behandelten Sachverhalt zugeschnitten sei und nicht verallgemeinert werden dürfe. "Das Urteil (vom 15. 2. 39) stellt in seinen Gründen ausdrücklich darauf ab, ob der Agent seine Tätigkeit b e e n d e t und seinerseits alles getan hat, um seine Provision zu verdienen. Nur unter dieser Voraussetzung hat er seine bedingten Provisionsforderungen aus schwebenden Geschäften steuerrechtlich bereits mit dem Geschäftsabschluß und der Anzeige an den Geschäftsherrn zu bilanzieren." (1)

Der Bundesfinanzhof hat in den Urteilen vom 12. 3. (2) und 18. 3. 1954 (3) die Grundsätze der Entscheidungen vom 15. 2. 39 nicht übernommen und sich klar gegen sie ausgesprochen: "Es mag zutreffen, daß bei schwebenden Geschäften im allgemeinen die Forderung aktiviert werden muß, wenn der Kaufmann alles getan hat, was er zu leisten verpflichtet ist, da dieser Zeitpunkt meist auch im wesentlichen mit der Abnahme der Leistung durch den Kunden zusammentrifft.

(1) RFH-U. v. 12. 5. 43 VI 7/43 = RStB1. 43/547 = StW 43/274

(2) BFH-U. v. 12. 3. 54 I 135/53 = BStB1. 54 III 149 = StW 54/100

(3) BFH-U. v. 18. 3. 54 IV 515/53 = BStB1. 54/III/157 =
StW 54/101

Beim Vermittlungsagenten, dessen Vertragsbestimmungen den Vorschriften des § 88 alter Fassung entsprechen, ist das aber nicht der Fall. Es besteht meist ein recht erhebliches Risiko, ob das Geschäft zur Ausführung gelangt. Soweit ein derartiges Risiko gegeben ist, wird man nach den Grundsätzen des Urteils des RFH VI A 935/30 die Aktivierungs p f l i c h t der Provisionsforderung verneinen müssen. Dies gilt auch für den Abschlußagenten, wenn die Ausführung des Geschäftes ebenfalls noch mit ähnlichen erheblichen Unsicherheiten verbunden ist. Es kann zweifelhaft sein, ob dort, wo der Anspruch auf Provision erst nach Eingang der Zahlung des Kunden und nur im Verhältnis des eingegangenen Betrages erworben wird, die Aktivierung der Forderungen schon vor diesem Zeitpunkt gefordert werden kann. * (1)

Die Frage der Gewinnverwirklichung ist nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu beantworten. "Von wesentlicher Bedeutung ist hierbei das Ausmaß des Risikos für die Durchführung des Geschäftes und des Eingangs der Zahlungen der Kunden. Bei der Beurteilung des Umfangs dieses Risikos wird man der Auffassung des Handelsagenten, der seine eigenen Verhältnisse am besten beurteilen kann, wesentliche Beachtung schenken und ihm deshalb ein Wahlrecht zubilligen müssen. * (1)

Auch für die Gewinnrealisierung von Provisionsansprüchen ist somit der Zeitpunkt des Risikoübergangs maßgeblich. Mit Fortfall des wesentlichen Risikos ist die Aktivierungspflicht eingetreten. Vor diesem Zeitpunkt kann der Handelsvertreter nicht gezwungen werden, den Anspruch als Gewinnposten auszuweisen.

Zur genaueren Abgrenzung ist es zweckmäßig, im einzelnen auf die möglichen Risiken des Handelsvertreters einzugehen. Das Risiko bis zur endgültigen Abwicklung des einzelnen Geschäftes besteht grundsätzlich in zwei Teilen, einmal in dem

(1) BFH-U. v. 12.3.54 I 135/53 = BStBl. 54 III 149 =
StW 54/101

Risiko der Leistungsabnahme durch den Kunden und dann -je nach Vereinbarung- in dem Risiko des Geldeingangs.

Was das Risiko der Leistungsabnahme betrifft, so ist zu beachten, daß mit dem Geschäftsabschluß zunächst nur ein schwebendes Geschäft vorliegt. Aufgabe des Handelsvertreters ist es, für die Lieferung seitens seines Geschäftsherrn und für die Abnahme der Lieferung durch den Kunden alle Voraussetzungen zu schaffen und etwa auftretende Schwierigkeiten rechtzeitig zu beseitigen. Schwierigkeiten, die oftmals bereits vor der Lieferung auftreten, sind u. a.: Versuche des Kunden, den Auftrag des Kunden zu annullieren, zu kürzen oder zu ändern, Änderungen z. B. von Lieferungsterminen, ferner Klärungen über auftretende Zweifel an den Lieferungsbedingungen, Streitigkeiten um Qualitätsfragen und sonstige Auslegungsfragen zum Geschäftsabschluß.

Mit der Lieferung setzen oft Beanstandungen hinsichtlich Verpackung, der Menge und Qualität der Waren, Mängelrügen aller Art, Preiseinreden usw. ein. Bei Handelsvertretern, die im Auslandsgeschäft tätig sind, ergeben sich zusätzliche Risiken für die Ausführung des Geschäftes insofern, als die mit der Abwicklung des Auslandsgeschäftes zusammenhängenden Fragen zahlreicher und schwieriger an ihn herantreten (Regelung der Akkreditive, Verschiffungstermine, Einfuhrlicenzen usw.).

Solange alle diese möglichen Schwierigkeiten und Streitfragen nicht erledigt sind, bleibt das Risiko bestehen; es handelt sich insofern noch um ein schwebendes Geschäft.

Das Risiko wird dem Handelsvertreter frühestens mit der Leistungsabnahme durch den Vertragsgegner des Geschäftsherrn genommen. Das ist dann der Fall, wenn das bisher schwebende Geschäft mindestens einseitig erfüllt ist.

Den Zeitpunkt der Leistungsabnahme seitens des Kunden und der damit gleichzeitig verbundenen Risikobefreiung kann aber der Vertreter von sich aus weder bestimmen noch in der Regel selbst feststellen. Er ist dabei auf die Mitteilung seines Geschäftsherrn angewiesen. Erst wenn der Geschäftsherr die Provisionsabrechnung über das vermittelte Geschäft zusendet, kann der Handelsvertreter annehmen, daß das Geschäft zur Ausführung gelangt ist und für ihn keine Leistungsverpflichtungen mehr bestehen. Zu diesem Zeitpunkt ist der Provisionsanspruch in der Regel zu aktivieren.

2. Aktivierungspflicht des Aufwands.

Sind somit bedingte Provisionsansprüche in der Regel noch als schwebende Geschäfte zu behandeln und als solche nicht zu aktivieren, so ist fernerhin die Frage zu untersuchen, ob der Handelsvertreter nicht mindestens - unabhängig von der Verwirklichung des Provisionsanspruches - die für den einzelnen Geschäftsabluß getätigten Aufwendungen zu aktivieren hat.

Mit dem bedingten Provisionsanspruch, der auch als "Provisionsanwartschaft" bezeichnet wird, ist zwar noch keine Gewinnrealisierung eingetreten. Hiermit ist aber nicht gleichzeitig ausgeschlossen, daß die "Provisionsanwartschaft" ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut darstellen kann, das in der Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in die Bilanz einzusetzen ist. Insbesondere dann, wenn eine begründete Aussicht auf Erwerb der Forderung besteht und schon erhebliche Aufwendungen für die Verwirklichung dieser Aussicht gemacht worden sind, ist die Anwartschaft durchaus als wirtschaftliches Gut zu bezeichnen. Es kann ohne weiteres unterstellt werden, daß ein Erwerber des Unternehmens derartige bedingte Provisionsansprüche durch Zahlung eines höheren Gesamtkaufpreises berücksichtigen würde.

Der BFH bejaht den Gutscharakter derartiger Anwartschaften im Urteil vom 25.8.55 (1).

"Für dieses Wirtschaftsgut gelten die Mindestansätze nach § 6 Ziff. 2 EStG. Die im Rahmen der Vermittlung oder des Abschlusses anfallender Aufwendungen sind grundsätzlich als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes zu aktivieren."

Die Gesteuerungskosten setzen sich zusammen einmal aus der eigenen Arbeitsleistung des Handelsvertreters und dann aus den ihm bei seiner Arbeitsleistung entstehenden Unkostenbeträgen wie Fahrtkosten, Telefongebühren, Schreibkosten, Miete usw.

Die eigene Arbeitsleistung scheidet als nicht bilanzierungsfähig aus (vgl. die Ausführungen S. 51). Für die Aktivierung kommen nur die Unkosten in Frage. Nun ist der Aufwand eines einzelnen Geschäftsabschlusses dann sehr schwer festzustellen, wenn er sich mit dem anderer Geschäftsabschlüsse vermischt. Das ist beim Handelsvertreter oft der Fall, da er in der Regel bei einer Geschäftsreise mehrere Abschlüsse tätigt. Der BFH gestattet deshalb, bei der Aktivierung die "Ausgaben auszuscheiden, die lediglich als anteilige Aufwendungen auf das vermittelte Geschäft im Rahmen einer größeren Geschäftsreise entfallen würden, sofern durch diese Art der Bilanzierung das Jahresergebnis nicht wesentlich verändert wird". (2) Diese Aufwendungen können nach ständiger Rechtsprechung als laufende Unkosten bezeichnet werden, die in jedem Jahr in etwa gleicher Höhe wiederkehren und bei denen es daher für die Endergebnisse der Gewinnermittlung gleichgültig ist, ob sie alle im einzelnen jeweils nach der Zeitdauer des Nutzens der Verwendung auf mehrere Jahre verteilt werden oder ob sie als bald in voller Höhe des gesamten Jahresanfalls in diesem Jahr

(1) BFH-U. v. 25.8.55 IV 510/53 U = BStBl. 55/III/307

(2) BFH-U. v. 25.8.55 IV 510/53 U = BStBl. 55/II/307

abgebucht werden. (1)

Als aktivierungspflichtig sind dagegen Beträge anzusehen, die unmittelbar den einzelnen Geschäften zuzurechnen sind.

Wollte man diesen Aufwand zu Lasten eines Jahres buchen, in welchem die Provisionsforderung nicht ausgewiesen wird, so würde für dieses Jahr sowie für das Jahr des Eingangs der Forderung ein Ergebnis errechnet, das den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht wird. Die gleiche Lage ist bei Aufnahme der Tätigkeit des Handelsvertreters gegeben. Die Aufwendungen im ersten Jahr könnten zu einem Verlust führen, der dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis vollkommen widerspricht. Es würde somit auch gegen den Grundsatz verstoßen, daß Ausgaben als Aufwand dem Jahre zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören. (2)

dd) Zusammenfassung.

Forderungen auf Grund von Lieferungen und Leistungen sind entstanden, wenn gegenseitige Schuldverhältnisse aus ihrem Schwebezustand herausgetreten und in einseitige Ansprüche umgewandelt sind. Diese Umwandlung wird gekennzeichnet durch den Übergang vom schwebenden Geschäft zu dem Wirtschaftsgut 'Forderung'. In den vorangegangenen Ausführungen wurde versucht, durch eine möglichst genaue Abgrenzung des Begriffs 'schwebendes Geschäft' gleichzeitig die Grenze, den Übergang und damit das Entstehen einer Forderung aufzuzeigen.

Dieser Übergang ist ein Austausch von Wirtschaftsgütern, der eine Realisierung des Gewinns und Ertrags aus dem betreffenden Geschäft zur Folge hat. Nach der Realisierung wird nicht mehr der Gegenstand der Lieferung oder Leistung sondern die verdiente Gegenforderung als zum Betriebe gehörendes Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten aktiviert.

(1) RFH-U. v. 7.7.26 VI A 727/25 = RStBl. 26/330 =

RFH- 19/201 = StW 26/427

(2) BFH-U. v. 25.8.55 a. a. O.

Der Entstehungszeitpunkt der Forderung richtet sich wohl grundsätzlich nach den Bestimmungen des BGB; das Steuerrecht legt diese bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen (Übergabe, Abnahme, Eigentumsübertragung) jedoch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus. Auf diese Weise kommt es zu anderen Schlußfolgerungen, indem die juristisch-formelle Anschauung aufgegeben und der wirtschaftliche Gehalt dieser juristischen Begriffe herausgeleitet und hervorgehoben wird.

Wir konnten feststellen, daß die höchstrichterliche Rechtsprechung den Entstehungszeitpunkt der Forderung weniger dadurch zu bestimmen sucht, daß sie ihn auf den formalen Austausch und vermögensmäßigen Übergang der Wirtschaftsgüter aus dem einen Betriebsvermögen in ein anderes abstellt; sie hat vielmehr - als Abgrenzungsmerkmal - den Begriff der Gewinnrealisierung herausgearbeitet und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise präzisiert. Aus den vorangegangenen Ausführungen ergibt sich, daß als das wichtigste Indiz für die Gewinnrealisierung der Fortfall des Risikos hinsichtlich der Lieferung oder Leistung herausgestellt wird. Damit wird der Risikoübergang das entscheidende Kriterium für die Abgrenzung zwischen 'schwebenden Geschäften' und bereits'entstandenen Forderungen'.

Sobald der Unternehmer nicht mehr das Risiko trägt (Risiko des Warenverlustes, der Nichtabnahme seitens des Bauherrn etc.), kann der Gewinn aus dem Geschäft als realisiert betrachtet werden.

2. Die Aktivierung von Forderungen betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung.

Nach Simon ist eine Warenforderung entstanden, sobald die Ware aus dem Vermögensverband der Unternehmung ausscheidet, "wenn die Ware aus dem Vermögen des Verkäufers in dasjenige des Käufers übergeht". (1) Damit wird gleichzeitig "durch Vorleistung des einen Teils die Verpflichtung der anderen eine einseitige", (2) und aus einem aktivierungsfähigen von der Gegenleistung abhängigen Anspruch eine aktivierungspflichtige Forderung. Nicht die Eigentumsübertragung, "sondern der Ausgang aus dem Vermögensbereich des Absenders ist dabei für die Kreditierung der Ware maßgebend".(3)

Rehm vertritt die gleiche Auffassung, wenn er zu der Bilanzfähigkeit von Forderungen sagt: "Erst die Veränderungen, welche in der wirtschaftlichen und körperlichen Zugehörigkeit von Sachen eintreten, die das Objekt der Leistung bilden, werden zum Gegenstand der Buchung gemacht." (4)

Kriterium für die Entstehung einer Warenforderung ist das "Ausscheiden aus dem Vermögen" bzw. das "Aufhören der wirtschaftlichen Zugehörigkeit hinsichtlich der hingegebenen Gegenleistung". Es ist bezeichnend und vom Standpunkt der rein statischen Bilanzauffassung folgerichtig, vom Begriff 'Vermögen' und 'Vermögensänderung' her die Frage der Entstehung und Abgrenzung einer Forderung zu lösen. Die Gewinnrealisierung ist eine unmittelbare Folge dieser Vermögensveränderung und wird von Statikern -von Ausnahmen abgesehen- nicht weiter behandelt, da sie vom Standpunkt dieser Bilanzauffassung aus nicht die eigentliche Ursache, sondern eine

(1) Simon, a. a. O., S. 167

(2) Simon, a. a. O., S. 167

(3) Simon, a. a. O., S. 167

(4) Rehm, a. a. O., S. 205

zwangsläufige Wirkung ist, die mit dem Entstehen der Forderung eintritt.

Das Steuerrecht argumentiert gerade umgekehrt: In der steuerlichen Erfolgsbilanz liegt der Schwerpunkt auf der Bestimmung des Gewinnrealisierungszeitpunktes, wobei als Folge der Realisierung der Austausch der Wirtschaftsgüter und damit die Vermögensänderung in Erscheinung tritt. Entsprechend den verschiedenen Zielsetzungen, die den Bilanzen gegeben wird, wird hier der Unterschied in der Denkweise und theoretischen Behandlung sehr deutlich sichtbar. Obwohl beide Bilanzauffassungen unter 'Aktivieren' das 'Einsetzen von Werten' in die Bilanz verstehen, sind auf diese Weise völlig andere Ausgangspunkte gegeben.

Der Statiker fragt: was gehört zum Vermögen der Unternehmung? Entscheidend sind die Wertänderungen im Vermögensverbände der Unternehmung. Die Steuerbilanz beantwortet die Frage: Wie hoch ist der Gewinn? Konsequenterweise löst sie das Aktivierungsproblem der Forderungen dadurch, daß der Zeitpunkt für die Gewinnrealisierung festgestellt wird.

Die Vertreter der bedingt statischen Bilanzauffassung haben zu der Aktivierung von Forderungen nicht eingehend Stellung genommen. Le Coutre begnügt sich mit einer weitgehenden Gliederung der Forderungsarten. Echte Vergleichsmöglichkeiten sind hier nicht gegeben.

Schmalenbach stellt in Bezug auf die Aktivierung von Forderungen das Realisationsprinzip heraus. "Als Termin des Ertrags gilt nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Realisationstag. Das hängt mit dem sogenannten Realisationsprinzip zusammen, das zwar im wesentlichen einen Bewertungsgrundsatz darstellt, aber auch Wirkung auf den Erfassungstermin hat." (1) Im einzelnen verweist er dann

(1) Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, a. a. O., S. 61

auf die Übung der Kaufleute. Es kann festgestellt werden, daß somit auch Schmalenbach nicht von der Vermögensumschichtung sondern vom Gesichtspunkt der Gewinnrealisierung die Aktivierung von Forderungen abhängig macht. Damit besteht eine grundsätzliche Übereinstimmung mit der steuerlichen Erfolgsbilanz. Aus den vorangegangenen Ausführungen ergibt sich zudem, daß auch die Rechtsprechung im einzelnen weitgehend mit dynamischen Gedankengängen argumentiert hat. Das gilt insbesondere für die Aktivierung von Teilforderungen bei Großbauten, deren Fertigstellung sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckt. Hier war der Gedanke entscheidend, die Teilgewinne den Jahren zuzurechnen, denen sie -wirtschaftlich gesehen- entsprechend den fertiggestellten Teilabschnitten zuzuschlagen sind. Der Gewinn wird auf diese Weise gleichmäßig verteilt und das letzte Jahr nicht einseitig mit ihm belastet. Das sind Gedankengänge, die auch schon Schmalenbach in seiner Bilanzlehre entwickelt hat und die vom Steuerrecht übernommen worden sind.

Ebenso ist die Rechtsprechung dynamisch orientiert hinsichtlich der Aktivierung von Aufwendungen bei schwebenden Geschäften der Handelsvertreter. Meines Erachtens geht hier die Rechtsprechung zu weit, da sie ausschließlich dynamischen Gesichtspunkten Rechnung trägt und dabei die notwendige Gutseigenschaft eines Aktivpostens zu wenig beachtet. Denn es erscheint nicht immer unproblematisch, die Bemühungen und Vorleistungen -auch wenn die Aktivierungspflicht nur bei größeren Aufwendungen gefordert wird- eines Handelsvertreters für die Herbeiführung eines Vertragsabschlusses oder Vermittlungsgeschäftes als wirtschaftlichen Wert zu definieren. Letztlich kann erst zum Zeitpunkt des Abschlusses mit Sicherheit gesagt werden, ob die Vorleistungen tatsächlich Erfolg gehabt haben und damit Werteigen-schaft besitzen. Damit kann aber auch die Frage, inwieweit die bisher getätigten Aufwendungen als Anschaffungs- oder

Herstellungskosten auf ein Wirtschaftsgut anzusehen sind, zum Bilanzstichtag in der Regel nicht entschieden werden.

Die Begründung des BFH geht auf die Problematik dieses Bilanzansatzes als Wirtschaftsgut nicht weiter ein, sondern führt lediglich aus: "Wollte man diesen Aufwand zu Lasten eines Jahres buchen, in dem die Provisionsforderung in der Bilanz nicht ausgewiesen wird, so würde für dieses Jahr sowie für das Jahr des Eingangs der Forderung ein Ergebnis errechnet, das den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht wird." (1)

"Die gleiche Lage ist bei Aufnahme der Tätigkeit des Handelsvertreters gegeben. Die Aufwendungen im ersten Jahr könnten zu einem Verlust führen, der dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis vollkommen widerspricht. Es würde somit auch gegen den Grundsatz verstoßen, daß Ausgaben als Aufwand dem Jahre zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören." (2)

Die hier entwickelten Gesichtspunkte sind ausschließlich als dynamisch zu bezeichnen. Es ist dabei bezeichnend, daß sogar die Terminologie Schmalenbachs übernommen wird. Wir können daher feststellen, daß das Steuerrecht hier weitgehend dynamisch ausgerichtet ist.

Zusammenfassung.

Die Aktivierung von Forderungen und schwebenden Geschäften in der steuerlichen Erfolgsbilanz erfolgt nach Gesichtspunkten, die entsprechend der Zielsetzung der Bilanz von den obersten Finanzgerichten selbständig entwickelt worden sind. Eine Tendenz in Richtung der dynamischen Bilanzauffassung läßt sich dabei unzweifelhaft nachweisen.

(1) BFH-U. v. 25.8.55, a. a. O.

(2) BFH-U. v. 25.8.55, a. a. O.

D. Der Begriff der Sachgesamtheit bei geringwertigen Anlagegütern.

Schon das Einkommensteuergesetz von 1934 hat die Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter eingeführt. (1) Für den Kaufmann besteht hierdurch die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter, die unter einer bestimmten Wertgrenze liegen, schon im Jahre der Anschaffung oder Herstellung ohne Rücksicht auf die Lebensdauer voll abzuschreiben.

Die Bewertungsfreiheit kann nur für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die als bewegliche und abnutzbare Anlagegegenstände eine selbstständige Nutzungsfähigkeit besitzen. Das ist dann nicht der Fall, wenn sie Bestandteil einer Sachgesamtheit sind. "Eine Sachgesamtheit liegt vor, wenn die einzelnen Gegenstände entsprechend einem einheitlichen Plan und den besonderen Zwecken des jeweiligen Betriebes nach ihrer Art und Zahl, ihrem Stil und Material für nicht nur vorübergehende Dauer zu einem einheitlichen Ganzen vereinigt werden." (2) Dabei ist zu berücksichtigen, daß für die steuerliche Erfolgsbilanz der Grundsatz der Einzelbewertung gilt und das Vorliegen einer Sachgesamtheit stets die Ausnahme ist.

"Die Möglichkeit der Einzelbewertung fällt aber weg, wenn der Gegenstand mit einer anderen Sache derart verbunden ist, daß nur das Ganze, deren Teil er ist, der Bewertung fähig ist." (3)

Bei der Beurteilung des Vorliegens einer Sachgesamtheit genügt es nicht, wenn die Gegenstände, die einzeln käuflich und bewertbar sind, einem gemeinsamen Zweck dienen. (4) Auch liegt

(1) Runderlaß des RdF v. 21. 12. 34 = RStBl. 35, S. 1

(2) Theiss: Sachgesamtheit als einkommensteuerlicher Begriff, FR. 1954/453

(3) RFH I 394/39 vom 28. 11. 39 RStBl. 40/31

(4) BFH v. 19. 11. 53 IV 360/53 v. 19. 11. 53, BStBl. 54 III, S. 18

eine Sachgesamtheit noch nicht vor, wenn die Gegenstände nicht für sich allein sondern nur in einem größeren Ganzen benutzt werden können. Ebenfalls ist die buchmäßige Behandlung (z. B. Zusammenfassung einer Mehrheit von Gegenständen zu einem buchmäßigen Sammelposten) ohne Belang. (1) "Gegenstände der verschiedensten Art, die einzeln käuflich und bewertbar sind, bilden nicht schon dann eine Sachgesamtheit, wenn sie einem gemeinsamen Zweck dienen, sondern ausschlaggebend ist, daß sie derart zu einer Einheit zusammengefaßt und benutzt werden, daß sie als selbstständige Gegenstände nicht mehr in Erscheinung treten und nur im Rahmen des Sachganzen benutzt werden können." (1)

In erster Linie ist dabei die Verkehrsauffassung entscheidend. Die Verkehrsauffassung entspricht dem Standpunkt der beteiligten Wirtschaft, aus der sich die Auffassung des Verkehrs bildet. (2)

In diesem Sinne stellt das Gestühl des Theaters eine Sachgesamtheit dar. Der Käufer eines Lichtspieltheaters wird nicht jeden Stuhl sondern nur das 'Gestühl' in seiner Gesamtheit sehen und entsprechend bewerten. Der einzelne Kinossessel - für sich selbst genommen - ist für ihn, der das Unternehmen fortführen will, bedeutungslos und in diesem Sinne als Einzelteil gar nicht bewertungswürdig.

Ebenso ist die Möbeleinrichtung eines Chefzimmers in der Unternehmung dann als Sachgesamtheit aufzufassen, wenn es sich um einheitlich gekaufte, in einem bestimmten Stil gehaltene oder nach einem einheitlichen Plane den räumlichen oder besonderen Zwecken des Betriebes dienende, zu einem einheitlichen Ganzen verbundene Einrichtungsgegenstände handelt.

(1) RFH-U. v. 28. 11. 39 RStBl. 1940/31 I 394/39 und
BFH - v. 19. 11. 53, a. a. O.

(2) BFH-U. v. 25. 6. 53 BStBl. III, 53, S. 254

Dabei darf jedoch die technisch bedingte Normung -wie sie heute bei modernen Büromöbeln üblich ist- nicht mit einem einheitlichen Stil verwechselt werden.

Das Vorliegen einer Sachgesamtheit ist in der Regel nur dann zu prüfen, wenn die Gegenstände im zeitlichen Zusammenhang angeschafft oder hergestellt wurden. Ist dieser Zusammenhang nicht gegeben, erfolgen die einzelnen Anschaffungen also in zeitlichen Abständen, so liegt eine Sachgesamtheit in der Regel nicht vor. Die Gegenstände sind dann einzeln bewertbar. Das BFH-Urteil vom 19. 11. 53 stellt den einheitlichen Kauf als Kriterium der Sachgesamtheit ausdrücklich heraus.

In den letzten Urteilen zum Begriff der Sachgesamtheit ist der BFH von alten Grundsätzen zum Teil abgewichen. Es handelt sich um die im neuesten Schrifttum viel zitierten und angegriffenen Urteile über Neonlichtanlagen (2), Wassermesser (3), und Schaltbretter (4). Der Bundesfinanzhof hat den Begriff Sachgesamtheit hier weiter ausgedehnt und damit den Spielraum für die Anwendung der Bewertungsfreiheit eingeengt. In allen diesen Urteilen wird jedoch von Grenzfällen ausgegangen. Als neuen Gesichtspunkt und damit zusätzliches Abgrenzungskriterium stellt der BFH im Urteil vom 5. 10. 57 den Gesamteindruck des unbefangenen Betrachters heraus. Danach liegt dann eine Sachgesamtheit schon vor, wenn nach diesem Gesamteindruck die einzelnen Gegenstände in den Hintergrund treten und als unselbstständige Bestandteile eines einheitlichen Sachganzen erscheinen (hier handelte es sich um eine Neon-Beleuchtungsanlage). Im Wassermessurteil wird gesagt, daß ein Wassermesser "einen so wichtigen und unentbehrlichen Teil der Gesamtanlage (Wasserrohrnetz) bildet, daß sie die Verkehrsauffassung als notwendigen Teil dieser Anlage ansieht⁽³⁾ der mit dieser eine un-

(1) Siehe auch Streiber, Der Betrieb 1955/391

(2) BFH-U. v. 5. 10. 56 I 133/56 BStBl. 56 III, S. 376

(3) BFH-U. v. 30. 10. 56 I 191/56 BStBl. 57 III, S. 7

(4) BFH-U. v. 18. 12. 56 I 84/56 BStBl. 57 III, S. 227

trennbare Sachgesamtheit bildet. Die Unentbehrlichkeit eines Wirtschaftsgutes für die Nutzung eines anderen wird hier als Abgrenzungsmerkmal herangezogen. Im Schaltbretturteil wird schließlich herausgestellt, daß ein Gegenstand "nur dann selbstständig nutzbar sei, wenn er für sich allein auch nutzungsfähig ist".

Die Urteile sind im Schrifttum hart kritisiert worden; die Diskussion ist noch im Gange.

Der Begriff der Sachgesamtheit ist von der Theorie des einheitlichen Wirtschaftsgutes abgeleitet worden (s. Geschäftswert). Zwar gilt in der steuerlichen Erfolgsbilanz der Grundsatz der Einzelbewertung. Das Zusammenfassen wirtschaftlich bedeutungsloser Einzelteile im Rahmen des Betriebes zu einer selbstständigen bewertbaren Einheit ist jedoch eine Tendenz, die wir schon im Begriff 'Greifbarkeit' (s. Seite 54) vorfinden konnten.

Wie schon einmal auf Seite 87 erwähnt, ist dies ein Gedanke, den wir in keiner statischen Theorie ausgeprägt wiederfinden. Dynamische Gesichtspunkte lassen sich hier überhaupt nicht feststellen.

E. Die Aktivierung von Rechnungsabgrenzungsposten.

1. In der Steuerbilanz.

"Rechnungsabgrenzungsposten ergeben sich in der Regel bei Dienstleistungen (Arbeits- und Kapitaldienste), wenn die Leistung kontinuierlich in den Betrieb eingeht oder ihn kontinuierlich verläßt, die Gegenleistung zu Beginn oder am Ende eines Zeitabschnittes erfolgt und der Bilanzstichtag innerhalb dieser Leistungsperiode liegt. Sie grenzen den Zeitpunkt, für den die Bilanz aufgestellt wird, von dem nachfolgenden Zeitraum ergebnismäßig ab." (1)

Ist beispielsweise die Pacht für ein Grundstück jeweils am 1. 10. praenumerando für ein ganzes Jahr fällig und zu zahlen, so ist der Verpächter am 31. 12. - dem Bilanzstichtag - noch beim Erbringen seiner Leistung, während dem Pächter zu diesem Zeitpunkt das Grundstück noch für 9 Monate (bis zum 30. 9.) ohne weitere Ausgaben zur Verfügung steht. In diesem Falle wird ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet, der die Ausgabe auf die anteiligen Perioden verteilt.

Man unterteilt die Rechnungsabgrenzungsposten in zwei Hauptgruppen, den antizipativen und den transitorischen (hinübergehend) Aktiven oder Passiven. Erfolgt die Zahlung erst am Ende der Leistungsperiode, also in der Periode zwei, während sich die Leistung auf Periode 1 und 2 verteilt, werden die Rechnungsabgrenzungsposten als antizipative (vorweggenommene) Aktiva oder Passiva bezeichnet.

In diesem Sinne können transitorische Posten auch als (innerbetriebliche) Forderungen oder Schulden des alten Bilanzjahres an das neue, antizipative Posten als Schulden und Forderungen

(1) Schilling, H.: Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen, unter Berücksichtigung des Handels- und Steuerrechts, Inaugural-Diss. Frankfurt 1936, S. 56

des neuen Bilanzjahres an das alte Bilanzjahr bezeichnet werden.

Wie weit sind nun aktive Rechnungsabgrenzungsposten beim Jahresabschluß zu berücksichtigen?

Im Bilanzgliederungsschema des § 131 AktG sind auch auf der Aktivseite Rechnungsabgrenzungsposten namentlich aufgeführt. In der Literatur ist man sich jedoch nicht darüber einig, ob sich hieraus eine Aktivierungspflicht für diese Posten ergibt, da in der Handelsbilanz die weitgehende Befugnis zur Unterbewertung dem Kaufmann einen großen Spielraum gewährt.

Für die Steuerbilanz gelten strengere Maßstäbe. Der Gedanke des Gläubigerschutzes und das Vorsichtsprinzip treten hier völlig in den Hintergrund, da in erster Linie ein wirtschaftlich richtiger Gewinn ausgewiesen werden soll.

So fordert der RFH im Urteil vom 7. 11. 39 (1) -allerdings unter bestimmten Voraussetzungen- den Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für die Gewerbesteuer. Im RFH-Urteil vom 31. 3. 42 (2) wird entschieden, daß Stückzinsen festverzinslicher Wertpapiere als aktive Rechnungsposten zu berücksichtigen sind, wenn die Zinsen wirtschaftlich einem Zeitraum zuzurechnen sind, der vor dem Bilanzstichtag liegt, sie selbst, aber erst nach dem Bilanzstichtag fällig werden.

Dieses Urteil ist ergangen im Rahmen der Fragen zu der Einheitsbewertung. Wenn aber schon für die Vermögensaufstellung nach dem BewG die Aktivierung von Rechnungsabgrenzungsposten gefordert wird, so gilt das erst recht für die steuerliche Erfolgsbilanz. Unter anderem wird hier ausgeführt:

(1) RFH-U. v. 7. 11. 38 I 373/38=RFH 4818=RSB1. 39/1217=StW 40/18

(2) RFH-U. v. 31. 3. 42 in:
Steuerrecht der Unternehmung, Urteilssammlung

*Der Ansatz der Rechnungsabgrenzungspostens entspricht den Regeln über die Behandlung gegenseitiger Verträge. Im allgemeinen werden Rechte und Pflichten aus gegenseitigen Verträgen bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt, sie gleichen sich in der Regel aus. Soweit aber im Einzelfall kein Ausgleich stattfindet, muß ein Vermögenswert angesetzt werden.

Das ist stets dann der Fall, wenn der eine Teil vorausgeleistet hat. Dann hat dieser Teil aus dem Vertrag ein Recht, das bei Rechnungsabschluß zu berücksichtigen und daher auch berücksichtigungsfähig ist. Diese Grundsätze gelten ebenso wie bei anderen Rechnungsabgrenzungsposten auch bei Zinsansprüchen: Wer ein Kapital einem anderen eine Zeitlang belassen hat, ohne daß ihm schon die Zinsen bezahlt worden sind, hat einen Anspruch gegen den anderen. Dieser Anspruch aus Vorleistung bildet den Gegenstand der Bewertung bei der Heranziehung der Stückzinsen.

Die aus den Abschnitten 29 und 21 VStR sich ergebenden Rechtsgrundsätze verfolgen das Ziel, daß solche Rechnungsabgrenzungsposten, die in der Handelsbilanz ordnungsmäßig nach den Regeln der Betriebswirtschaftslehre gebildet werden oder zu bilden sind, voll auch für die Einheitsbewertung anerkannt und verlangt werden können. Würde für die Stückzinsen von Wertpapieren eine Ausnahme gemacht werden, so würden die Rechnungsabgrenzungsposten verschieden zu behandeln sein, je nachdem ob es sich um Zinsen von Wertpapieren oder um Forderungszinsen oder um andere Posten handelt.

Rechnungsabgrenzungsposten müssen einheitlich behandelt werden, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Versicherungsprämien, um Mietzahlungen, um Zinsen von Forderungen oder um andere Rechnungsabgrenzungsposten handelt. Daß nur eine solche Sachbehandlung den wirtschaftlichen Erfordernissen gerecht wird, beweist ein Streitfall. Er zeigt zunächst, daß es sich innerhalb des

Betriebsvermögens um Beträge handeln kann, die ins Gewicht fallen. Er beweist aber außerdem, daß eine gesonderte Behandlung der Stückzinsen der Wertpapiere nicht am Platze ist. Die beschwerdeführende Bank hatte die Stückzinsen weggelassen und setzte auf der Aktivseite die Rechnungsabgrenzungsposten mit einem Betrag von 19.000,63 RM an. Auf der Passivseite hatte sie dagegen Rechnungsabgrenzungsposten mit einem Betrag von 356.328,60 RM stehen. Sie machte sich also möglicherweise die Vorschriften über die Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten einseitig zu ihrem Gunsten zunutze und wollte nicht in vollem Umfang die entsprechenden Folgerungen für die Aktivseite ziehen.

Das geht nicht an. Die Grundsätze über die Behandlung der Rechnungsabgrenzung sind ein einheitliches Ganzes. Sie können nicht einseitig beeinträchtigt werden. Der buchführende Kaufmann, der nach den Regeln der Betriebswirtschaftslehre verfährt, muß diese Regeln uneingeschränkt gelten lassen.¹² (1)

Der Bewertungssenat fodert somit den Ansatz von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und zwar umso mehr dann, wenn schon auf der Passivseite von der Möglichkeit der Periodenabgrenzung Gebrauch gemacht wird.

Die Rechnungsabgrenzungsposten werden als Vermögenswerte definiert und stellen damit im steuerlichen Sinne Wirtschaftsgüter dar. Dies wird auch im Urteil vom 28.4.48 ausdrücklich hervorgehoben, indem ausgeführt wird:

"Für den Begriff Wirtschaftsgut ist die Frage, ob eine Forderung oder eine Verpflichtung fällig ist, ohne Bedeutung. Diese Tatsache berührt wohl den Wertansatz, nicht aber die Frage, ob Wirtschaftsgut vorliegt. Eine noch nicht fällige Mietschuld,

(1) RFH-U. v. 31.3.42, a.a.O.

Pensionsanwartschaften, die auf den Betrieben lasten, und Garantieverpflichtungen sind Wirtschaftsgüter, so wie die vorausgezählten Löhne und vorausgezählten Mieten den positiven Wirtschaftsgütern zuzurechnen sind.“ (1)

Worauf beruht nun der Gutscharakter eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens?

Schilling hat in seiner Arbeit "Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen" (2) nachzuweisen versucht, daß die Rechnungsabgrenzungsposten, so wie sie heute in der Bilanz erscheinen, keinen Wertcharakter besitzen, sondern reine Erfolgsregulierungsposten darstellen. Wollte man die Posten als Werte und damit als Vermögensteile erfassen, so seien -nach Meinung Schillings- in der Bilanz nicht nur die Dienstleistungen, die über den Bilanzstichtag hinausreichen, in dem Verhältnis aufzuteilen, wie der Bilanzstichtag die ganze Leistungsperiode durchschneidet, sondern der ganze Dienstleistungsvertrag, der meistens den Rechnungsabgrenzungsposten zugrunde liegt, müsse als Vermögenswert erfaßt werden.

Die auf Grund von Dienstleistungen entstandenen Forderungen widerspiegeln nicht unbedingt die tatsächlichen Schuldverhältnisse, "wenn man sie pro rata temporis des Gesamtwertes der geleisteten oder zu leistenden Zahlungen aufteilt, denn es erstrecken sich z.B. unsere Verpflichtungen sehr häufig nicht nur auf die laufende Zahlung, sondern gleichzeitig schon auf die Zahlung der Dienstleistung, zu deren Abnahme wir lt. Vertrag später noch verpflichtet sind." (3)

Die Antizipationen und Transitoren erscheinen in der Bilanz nur mit einem Teil der am Zahlungstage fällig werdenden

(1) OFH-L. v. 28. 2. 48 I 40/47 = StW 48/5 = FR 40/10/39

(2) Schilling, H.: a.a.O., S. 18 ff.

(3) Schilling, H.: a.a.O., S. 19

Beträge und könnten deshalb nie die tatsächlichen Vermögensverhältnisse wiedergeben.

Als bewertbare Vermögensteile können nach Meinung Schillings nur die schwebenden Leistungsverträge als solche, die den Rechnungsabgrenzungsposten zugrunde liegen, in Frage kommen, aber nicht die Beträge, die am Bilanzstichtag zufällig im Rahmen des ganzen Leistungsvertrages voraus (nach-)bezahlt bzw. geleistet worden sind.

Aber in diesem Sinne wird der Wertcharakter des Wirtschaftsgutes 'transitorische oder antizipative Aktiva' von RFH nicht interpretiert. Im RFH-Urteil vom 30. 11. 1935 wird der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für Kohlenabraumvorrat wie folgt begründet: (1)

"Die Aufwendungen für den am Bilanzstichtag vorhandenen Kohlenabraum stellen Vorausleistungen auf die im folgenden Jahr zu fördernde Kohle dar. Sie können deshalb nicht das vergangene Jahr, sondern müssen das folgende Jahr belasten, in die die Förderungen bzw. Veräußerung bzw. Verarbeitung der Kohle zu Briketts erfolgt. Da es Aufgabe der Buchführung ist, nicht das scheinbare, sondern das wirkliche Ergebnis des Wirtschaftsjahres zu ermitteln, sind die Aufwendungen für den Abraum am Bilanzstichtag, weil es sich um Vorausleistungen handelt, als transitorische Aktiva zu behandeln. Auf diese Weise werden die Aufwendungen für Abrumarbeiten in das Wirtschaftsjahr gebracht, das sie wirtschaftlich zu tragen hat.

Auch ein Käufer des ganzen Unternehmens würde im Kaufpreis einen vorhandenen Abraumvorrat mit berücksichtigen; er würde um den Betrag mehr vergüten, der den Aufwendungen

(1) RFH-U. v. 30. 1. 35 VI A 1012/33 RStBl. 35/1111 = StW 35/210

für diesen entspricht, vorausgesetzt, daß mittlerweile kein Steigen der Löhne und der sonstigen Unkosten eingetreten ist, denn diese Mehrbeträge müßte er bei Inbetriebnahme der Braunkohlen sonst später selbst aufwenden. (1)

Um zu verdeutlichen, daß derartige Posten wirklich als Wirtschaftsgüter anzusprechen sind, ist es zweckmäßig, anhand der in den allgemeinen Ausführungen zum Wirtschaftsgut herausgestellten Kriterien diese Posten auf ihre Aktivierungsfähigkeit zu überprüfen.

1. Liegt ein wirtschaftlicher Wert vor?

Wir hatten den wirtschaftlichen Wert eines Postens als eine Art Nutzungspotential definiert, das dem Unternehmen für die Zukunft noch zur Verfügung steht, wobei es gleichgültig ist, ob nun dieses noch verfügbare Nutzungspotential auf materiellen oder immateriellen Gütern beruht.

In diesem Sinne stellen Maschinen, deren wirtschaftlicher Wert normalerweise auf ihren technischen Nutzungsmöglichkeiten während eines bestimmten Zeitraums beruht, ebenso Wirtschaftsgüter dar, wie der Geschäftswert, der ein Sammelbecken einzelner immaterieller Tatbestände ist, dessen Vorhandensein dem Unternehmen für die Zukunft in irgendeiner Weise zugute kommt, sei es, daß Kosten gespart werden (Organisation) oder daß höhere Umsätze erzielt werden (Kundenstamm). Man kann die so definierten wirtschaftlichen Tatbestände auch von einer anderen Seite her betrachten. So kann man sagen, daß das Nutzungspotential einer Maschine, das am Bilanzstichtag vorhanden ist, eine Vorleistung ist, die den folgenden Wirtschaftsjahren zugute kommt. Rein geldmäßig betrachtet, sind vor dem Bilanzstichtag Aufwendungen gemacht worden, die erst späteren Wirtschaftsjahren zugute

(1) RFH-U. v. 30.1.35, a. a. O.

kommen. Es wird also etwas in den folgenden Jahren erspart, weil schon vor dem Bilanzstichtag die Aufwendungen für spätere Jahre gemacht worden waren.

Jeder wirtschaftliche Wert eines Tatbestandes beruht darauf, daß durch sein Vorhandensein in den künftigen Jahren Aufwendungen erspart bzw. höhere Umsätze erreicht werden.

In diesem Sinne wird auch ganz eindeutig der Wertcharakter eines Aktivpostens vom RFH definiert, wenn er die Aktivierungsfähigkeit des Abraumvorrats im wesentlichen damit begründet, daß es sich um Vorausleistungen und damit um Aufwendungen handelt, die wirtschaftlich den künftigen Jahren zugerechnet werden müssen.

Ebenso verhält es sich mit allen anderen transitorischen Posten, z.B. der vorausgezahlten Miete. Sie sind wirtschaftlich den folgenden Jahren zuzurechnen und stellen insofern am Bilanzstichtag einen wirtschaftlichen Wert dar, als den künftigen Jahren zurechenbare Ausgaben erspart werden.

2. Ein solcher wirtschaftlicher Wert muß aber zusätzlich eine gewisse Greifbarkeit besitzen und selbstständig bewertungsfähig sein.

Eine klare abgrenzbare Bewertungsunterlage ist z.B. bei der Miete vorhanden: Die Gesamtmietzahlung läßt sich entsprechend der vorausgezahlten Monate leicht aufteilen. Ebenso ist auch eine gewisse Greifbarkeit gegeben, da angenommen werden kann, daß jeder Erwerber des gesamten Unternehmens, der dieses fortführen will, eine vorliegende Mietvorauszahlung als kaufpreiserhöhenden Tatbestand mitberücksichtigen würde, da er für die nächste Zeit entsprechende Ausgaben einsparen könnte. Dasselbe gilt auch für andere Rechnungsabgrenzungsposten.

3. Daß dieser greifbare wirtschaftliche Vorteil am Bilanzstichtage noch vorhanden ist, d. h. daß sein Nutzen sich noch in das Folgejahr erstreckt, ist selbstverständlich und ergibt sich unmittelbar aus dem Wesen eines Rechnungsabgrenzungspostens.

2. Rechnungsabgrenzungsposten, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung.

a) Ältere Statiker.

Rechnungsabgrenzungsposten werden von den früheren Autoren dieser Bilanzauffassung durchweg abgelehnt. So schreibt Scherber: "Das transitorische Konto, eine Erfindung verkrachter Banken, wurde ursprünglich kreiert, um faule Fische zu maskieren." (1)

Wie schon im vorigen Kapitel die zitierten Ausführungen Schillings beweisen, ist es nun auch sehr problematisch, vorausgezahlte Mieten etc. als echte Vermögenswerte zu definieren, so daß derartige Posten in eine reine Vermögensbilanz nach statischen Grundsätzen nicht hineingehören.

Wenn dennoch die Hauptvertreter dieser Bilanzauffassung aktive Rechnungsabgrenzungsposten anerkennen und deren Ansatz in der Bilanz für richtig erachten, so definieren sie die Posten nicht als Vermögenswerte, sondern erklären ihren Ansatz mit Argumenten, die vom Standpunkt einer streng statischen Einstellung aus gesehen nicht zwingend sind. So schreibt Simon:

" Wir haben bereits gesehen, daß es eine Reihe von **Konten** gibt, welche nicht durch die Bilanz sondern lediglich durch das Gewinn- und Verlustkonto saldiert werden. Es sind dies insbesondere Handlungsunkosten, Zinsen, Provisionen, Versicherungs-

(1) Scherber: Bilanzen, Wien 1885

Zitat bei Schilling, H., a. a. O., S. 30

beträge und dergleichen. Unzweifelhaft stellen die sich bei Abschluß der Bücher ergebenden Salden dieser Konten einen Gewinn bzw. einen Verlust der Gesellschaft dar, nicht notwendig ist aber, daß diese Beträge einen Gewinn bzw. Verlust desjenigen Jahres enthalten, für welches die Bücher abgeschlossen werden.

Nehmen wir z.B. die Gewinn- und Verlustrechnung der Versicherungsgesellschaften an. Diese erhalten zwangsläufig von einem Teil der Versicherten die Versicherungsprämie vorausbezahlt. Sicher stellen auch die vorausgezahlten Prämien einen Gewinn der Gesellschaft dar, aber dieser Gewinn trifft nicht dasjenige Jahr, für welches die Gewinnermittlung aufgestellt wird, sondern ein späteres.

Mit Rücksicht hierauf würde es nicht angemessen sein, derartige vorausgezahlte Summen bereits als Gewinn des laufenden Jahres zu buchen; sie werden daher als Provisorium in die Bilanz eingesetzt. Betrachtet man diese als eine Wertfeststellung des ganzen Vermögens, so kann man die Vorauszahlungen als einen Faktor ansehen, welcher den Wert des ganzen Vermögens der Gesellschaft mindert und infolgedessen in die Passiven gehört. Wenn umgekehrt eine Fabrik die Feuerversicherungsprämie für ihre Gebäude am Bilanzstichtag noch für ein Jahr vorausgezahlt hat, so kann die vorausgezahlte Prämie nicht als ein Verlust des abgelaufenen Jahres angesehen werden, erscheint vielmehr buchmäßig als Guthaben der Industriegesellschaft bei der Versicherungsgesellschaft und figuriert in der Bilanz der ersteren unter dem Titel "Vorausbezahlte Versicherungsprämie" in den Aktiven der Bilanz. (1)

Simon erkennt die Aktivierungsfähigkeit von Rechnungsabgrenzungsposten wohl an, scheut sich aber, sie als echte Vermögenswerte

(1) Simon, a. a. O., S. 176 ff

zu bezeichnen. Er leitet ihre Notwendigkeit vielmehr aus der Gewinn- und Verlustrechnung her. Sie sind buchtechnisch Erfolgsregulierungsposten, die die Aktiva und Passiva erhöhen. Das heißt aber, daß sie in einer echten Vermögensbilanz eigentlich einen Fremdkörper darstellen, der nicht hereingehört.

Auf diese Inkonsequenz der älteren Statiker weist auch Passow hin:

"Gewissermaßen zur Entschuldigung dafür, daß auch solche Posten in die Bilanz aufgenommen werden, erklärt man: denn die Ausgaben, die für die Miete von Räumen, für die Versicherung der Aktien usw. gemacht würden, seien ja eigentlich als Geschäftskosten zu betrachten. Da es aber das Ergebnis des einen Jahres zu sehr beeinflussen würde, wenn man Ausgaben, die sich auf künftige Jahre bezögen, ihm zur Last rechnete, so würde der Teil der Ausgaben, der sich auf die Zukunft bezieht, gewissermaßen als Guthaben des Bilanzjahres an die künftigen Jahre in die Bilanz aufgenommen.

Tatsächlich bedarf es keiner Entschuldigung oder besonderen Erklärungen für die Aufnahme dieser Posten, vielmehr ist die Aufnahme ganz selbstverständlich und direkt erforderlich. Die Rechte und Verpflichtungen aus Miet- und Versicherungsbeträgen.... sind genau so gut Aktiva.... wie z.B. Geldforderungen." (1)

Wie schon im vorigen Kapitel ausgeführt, ist es allerdings zumindest problematisch, Vorauszahlungen bzw. Vorausleistungen im Sinne der Rechnungsabgrenzung selbst schon als echte Vermögenswerte aufzufassen. Als Vermögenswert kann nur das zugrunde liegende Rechtsgeschäft (Mietvertrag, Versicherungsvertrag) in Frage kommen. Es ist also falsch, die Vorauszahlung selbst schon

(1) Passow, a. a. O., S. 76 ff

als Vermögenswert zu bezeichnen, wenn es auch in den meisten Fällen so sein wird, daß ein eventueller Vermögenswert des ganzen Mietvertrages mit dem vorausgezählten Betrag übereinstimmt. Daß es aber nicht so sein muß, hat Schilling in seiner Arbeit anhand vieler Beispiele nachgewiesen.

Wir kommen somit zu dem Ergebnis, daß in der statischen Bilanz Rechnungsabgrenzungsposten von den älteren Autoren nicht anerkannt wurden, die Hauptvertreter, insbesondere Rehm und Simon, ihren Ansatz wohl zuließen, diese Posten allerdings nicht ausdrücklich als echte Vermögenswerte auffassen, sondern ihre Aktivierung in erster Linie als Berichtigungsposten des Gewinn- und Verlustkontos definieren.

b) Beschränkt statische Bilanzauffassung.

Die beschränkt statische Bilanzauffassung, die die Bilanz prinzipiell als eine Beständerechnung definiert, fordert den Absatz von Rechnungsabgrenzungsposten. Es ist aber zu beachten, daß sie diese Posten nicht als Vermögenswert auffaßt, sondern vielmehr -entsprechend ihrer dualistischen Bilanzauffassung- als Erfolgsregulierungsposten. Auch hier stellen wir damit eine Konzession der Statiker zugunsten der Gewinn- und Verlustrechnung fest. Schmalenbach schreibt hierzu:

“Die transitorischen Posten sind diejenigen, durch die zahlreiche Theoretiker ihre dynamische Überzeugung und ihre statische Konfession bezeugen.”

Eine eingehende Würdigung haben die Rechnungsabgrenzungsposten erst durch Schmalenbach erfahren.

c) Dynamische Bilanzauffassung.

Für die dynamische Bilanzauffassung, die den Wertcharakter der Aktivposten unbeachtet läßt zugunsten einer richtigen

Gewinn- und Verlustrechnung, sind die Rechnungsabgrenzungsposten geradezu charakteristisch, ganz davon abgesehen, daß im Sinne dieser Theorie außer den Kosten der Ausgabebereitschaft alle Aktiven letztlich Rechnungsabgrenzungsposten, d.h. Berichtigungsposten zur Gewinn- und Verlustrechnung darstellen.

Ergebnis.

Vergleichen wir nun diese Einstellung der Bilanzauffassungen zu den Rechnungsabgrenzungsposten mit der Behandlung dieser Posten in der steuerlichen Erfolgsbilanz:

In der Steuerbilanz werden die Posten der Rechnungsabgrenzung nach dynamischen Gesichtspunkten begründet. Der RFH führt aus:

"Nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen, wie sie insbesondere in der Lehre der dynamischen Bilanz vertreten werden, müssen die Ausgaben auf die einzelnen Wirtschaftsperioden mit Hilfe der Abgrenzungsposten nach dem Aufwand (Güterverzehr) aufgeteilt werden, der auf sie entfällt. Ein Aufwand, der noch nicht zur Ausgabe geworden ist, führt zu einem antizipativen Posten. "(1)

An anderer Stelle heißt es:

"Es ist richtig, daß nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts und der dynamischen Bilanzauffassung lediglich die Ausgaben das Jahresergebnis mindern, die wirtschaftlich betrachtet, Aufwand dieser Wirtschaftsperiode (Wirtschaftsjahr) darstellen. Die Bilanzierung muß nach wirtschaftlichen, insbesondere betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten stattfinden. Man wendet die Rechnungsabgrenzung in der Regel für den Aufwand an, der in der Inventur nicht zum Ausdruck kommt, vor allem

(1) BFH-U. v. 1.4.52 I 13/52 U

BFH 56/365 = BStBl. III 52/143 = StW 52/232

bei Vorauszahlungen, z.B. Zinsen, Pachten, Versicherungsprämien und dergleichen, die für einen Zeitraum gezahlt werden, der über das Jahr hinausreicht." (1) Es kommt nur darauf an, "welcher Rechnungsperiode der Aufwand nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zuzurechnen ist". (2)

Aus diesen Ausführungen könnte man folgern, daß die Rechtsprechung weitgehend den Standpunkt und die Leitgedanken der dynamischen Bilanz übernommen hat. Beide Bilanzfassungen begründen den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten mit gleichen Argumenten. Trotz dieser Übereinstimmung besteht aber noch der entscheidende Unterschied, daß Rechnungsabgrenzungsposten in der Steuerbilanz gleichzeitig Wirtschaftsgüter darstellen und damit von der Bilanz her gesehen nicht nur Erfolgsregulierungsposten sondern Posten mit echtem Wertcharakter sind.

Darüber darf auch nicht die Tatsache hinwegtäuschen, daß der Bundesfinanzhof die Terminologie Schmalenbachs übernimmt. Denn - wie schon im vorigen Kapitel eingehend dargestellt - auch eine Ausgabe, die zum Bilanzstichtag noch nicht Aufwand geworden und dem künftigen Jahr wirtschaftlich zuzurechnen ist, stellt nach dem Einkommensteuerrecht einen wirtschaftlichen Wert dar. Es liegt ein durch Aufwendungen erworbener wirtschaftlicher Wert vor, dessen Nutzen sich erst in der nächsten Periode auswirkt.

(1) BFH-U. v. 28. 1. 54 IV 255/53

BFH 58/516=BStBl. III 541

(2) s. Fußnote (1)

Zusammenfassung und Schluß

Gegenstand der Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz ist das 'Wirtschaftsgut'.

Im ersten Hauptteil wurde versucht, durch Herausstellen der Kriterien, die vom RFH für die Aktivierung entwickelt wurden, den Umfang und die Abgrenzung des Begriffs 'Wirtschaftsgut' zu bestimmen.

Danach kann 'Wirtschaftsgut' jeder gegen A u f w e n d u n g e n erlangte w i r t s c h a f t l i c h e W e r t sein, der nach der Verkehrsauffassung s e l b s t ä n d i g b e w e r t u n g s -
f ä h i g und g r e i f b a r ist, eine N u t z u n g s d a u e r von mehr als einem Jahr besitzt und t a t s ä c h l i c h sowie r e c h t l i c h (im Sinne des § 11 StAnpG) Bestandteil des B e t r i e b s v e r m ö g e n s geworden ist,.

Im zweiten Teil der Arbeit wurden anhand besonderer Einzel-
fragen die im ersten Teil entwickelten Aktivierungsfragen ver-
tieft und veranschaulicht.

Die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz weist sowohl
statische als auch dynamische Gedankengänge auf.

Die historische Entwicklung des Begriffs 'Wirtschaftsgut' weist
auf eine Verwandtschaft mit der statischen Bilanzauffassung
hin. Beide Bilanzauffassungen stimmen auch heute noch da-
rin überein, daß grundsätzlich bewertungsfähige Werte Gegen-
stand der Aktivierung sind. Während aber statisch nur dann ein
Aktivum in die Bilanz eingesetzt werden kann, wenn damit
eine Werterhöhung verbunden ist, spielt dieses Kriterium in der
Steuerbilanz keine Rolle. Die Aktivierung erfolgt hier, falls
einmal ein Wirtschaftsgut vorhanden ist, praktisch durch das

Einsetzen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für die Umgrenzung des Anschaffungs- oder Herstellungspreises scheidet der Gesichtspunkt der Wertsteigerung aus.

Andererseits lassen sich gleichfalls dynamische Gedankengänge feststellen.

So entspricht das Kriterium der mehrjährigen Verwendungsfähigkeit eines Gutes letztlich dem dynamischen Prinzip der Lastenverteilung. Auch der Begriff des wirtschaftlichen Wertes, auf den jedes Wirtschaftsgut zurückzuführen ist, weist dynamische Züge auf. Diese Berührungspunkte bestehen allein schon deshalb, weil Aufgabe und Ziel bei steuerlicher Erfolgsbilanz und dynamischer Bilanz -wenn auch nicht im einzelnen- gleich sind und zu gleichen Ausgangspositionen führen.

Viele Autoren wollen aus dieser in Einzelfragen (s. Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, Rechnungsabgrenzungs- und Forderungsposten) oft weitgehenden Übereinstimmung grundsätzlich den dynamischen Charakter der Steuerbilanz ableiten. Nach den in dieser Untersuchung gewonnenen Erkenntnissen kann diese Ansicht nicht geteilt werden.

Das Kriterium der Einzelbewertung und Greifbarkeit als statisches Element steht gleichbedeutend neben dem dynamisch orientierten Kriterium der mehrjährigen Verwendungsfähigkeit.

Aus diesem Grunde kann auch nicht gesagt werden, daß die Aktivierung begrifflich und formal statischen, inhaltlich dagegen durchaus dynamischen Charakter trage, wenn auch zugegeben ist, daß in Einzelfragen eine Tendenz zur Verwertung dynamischen Gedankenguts besteht.

Man kann aber nicht auf Grund einiger Entscheidungen des RFH bzw. BFH, die ausschließlich dynamische Grundsätze verwerten, ein Urteil bilden, sondern muß das Aktivierungsproblem und die maßgeblichen Kriterien in ihrer Gesamtheit sehen. Dann gilt aber

auch heute noch der bereits in der Entscheidung des RFH vom 27.3.28 entwickelte Grundsatz:

"Und zwar besteht eine Aktivierungspflicht dann, wenn sie (die Wirtschaftsgüter) nach allgemeiner Verkehrsanschauung an und für sich einer besonderen Bewertung zugänglich sind und nach eben dieser Verkehrsanschauung einen wesentlichen über die Dauer des einzelnen Steuerabschnittes wesentlich hinausreichenden Wert für das gewerbliche Unternehmen besitzen." (1)

Die Steuerbilanz steht also quasi zwischen beiden Bilanzauffassungen. Bei der Aktivierung lassen sich Gesichtspunkte bei der Theorien wiederfinden. Eine einseitige Orientierung und damit der überwiegende Einfluß einer bestimmten Bilanzfassung läßt sich jedoch nicht nachweisen.

Die steuerlichen Aktivierungsgrundsätze haben sich vielmehr in einer mehr als 30-jährigen laufenden Rechtsprechung und Gesetzgebung selbständig entwickelt. Die Aktivierung ist weder eindeutig statisch noch dynamisch orientiert, sondern erfolgt nach eigenen und selbständig entwickelten Grundsätzen, die der besonderen Aufgabe der steuerlichen Erfolgsbilanz gerecht werden.

(1) RFH v. 27.3.28 I A 470/27 = RStBl. 28/260
StW 28/417/516.

TABELLE

Die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz betrachtet vom Standpunkt
der statischen und dynamischen Bilanzauffassung.

	Gegenstand der Aktivierung	Kriterien des Aktivierungsgegenstandes			
Steuerliche Erfolgsbilanz	Wirtschafts- güter	Vorhanden- sein wirt- schaftlicher Werte	Selbst. Bewer- tungs- fähigk.	Greifbar- keit	Keine Wertsteigerung
Rein sta- tische BA.	Vermögens- gegenstände	ja	ja	nein	nein
Beschränkt statische BA.	Vermögens gegenstände	ja	ja	nein	nein
Dynamische Bilanzauff.	Nicht ver- rechnete Ausg.	nein	nein	nein	ja

Voraussetzungen für die Aktivierungsfähigkeit:		
Steuerliche Erfolgsbilanz	Vorliegen von zurechen- baren Aufwendungen	Eine über das Anschaffungsjahr hinausreichende Nutzungsdauer (Grundsatz der Lastenverteilung).
Rein statische BA.	nein	nein
Beschränkt statische BA.	ja	nein
Dynamische Bilanzauff.	ja	ja

- Becker, Enno Das Einkommensteuergesetz, 3 Teile
Stuttgart 1928-1933

Grundlagen der Einkommensteuer,
Berlin, 1940

Der Geschäftswert im Deutschen Steuer-
recht, Diss. Heidelberg (Masch.) 1948
- Berg Die zeitliche Abgrenzung des Reingewinns
bei Großbauten, Wpr. 1950/293
- Bayer Die aktivierungspflichtigen Kosten beim
Grundstückserwerb und Bau, RWP Bl. 14
DE St II B 83
- Biedermann Die Zugehörigkeit von Grundstücken und
Grundstücksteilen zum Betriebsvermögen
im Einkommensteuerrecht,
StK G 2224, 1

Herstellungs- und Erhaltungsaufwand im
Steuerrecht, StW 246
- Binder Die steuerliche Behandlung betrieblicher
Forschungs- und Entwicklungskosten
BB 56/537
- Birkholz-Westphal Zur Abgrenzung von Herstellungs- und
Erhaltungsaufwand in der Praxis
StP 51/106
- Blümich, Walter Gewerbesteuergesetz, Kommentar
Boyens, Walter, 5. Aufl., Berlin-Frankfurt, 1953
Steinbring, Werner
- Blümich, Walter Einkommensteuergesetz, Kommentar
Falk, Ludwig 7. Aufl., Berlin-Frankfurt, 1955

- Blümich, Walter,
Klein, Otto,
Steinbring, Werner Körperschaftssteuer, Kommentar
3. Aufl., Berlin u. Frankfurt, 1955
- Boettcher, Carl Zur Reform des steuerpflichtigen Gewinns
in StW 1949, Sp. 951 ff.
- Brönner, Herbert Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht
5. Aufl. Stuttgart 1955

Die Besteuerung der Gesellschaften
Stuttgart, 1953
- Bühler, Ottmar Bilanz und Steuer
6. Aufl., Berlin-Frankfurt, 1957

Einkommensteuergesetz und Körperschafts-
steuergesetz, München 1955

Steuerrecht der Gesellschaften
Berlin-Frankfurt, 1956

Kernpunkte des Bilanzsteuerrechts in
zehn Leitsätzen, BBK F 12, 13
- Delp Der Geschäftswert im Steuerrecht
Diss. Frankfurt (Masch.) 1949
- Dornemann, Richard Dynamische Bilanzauffassung und
Steuerbilanz, ZfhF 1954, Heft 8

Die Aktivierung in Bilanztheorie und
Steuerbilanz
In: ZfB 27. Jg. S. 97
- Eggert Zur Aktivierungspflicht für gezahlte
Umsatzsteuer auf Anzahlungen, BB 56/888
- Eiselt, K. Bilanztheorien und Bilanzrecht
Dissertation Universität Frankfurt/M. 1952

- | | |
|---------------------|---|
| Erhard | Zur Frage der steuerlichen Aktivierung von betrieblichen Versuchs- und Entwicklungskosten, BB 55/990 |
| Falkenroth | Zum erweiterten Begriff des passiven Wirtschaftsgutes, RWP B1. 14 DStB 21 |
| Findeisen, Franz | Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923 |
| Fischer, Rudolf | Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind
Leipzig, 1905/1908 |
| Frings | Aktivierungsfragen bei Dauer- und mehrjährigen Kulturen in der Landwirtschaft
Diss. Köln, 1956 (Masch.) |
| Fuchs, van de Velde | Steuerliche Behandlung des Entwicklungsaufwandes, B 56/971 |
| Fuisting-Strutz | Kommentar zum preuß. Einkommensteuergesetz vom 24.6.91, 8. Aufl., 1915/16 |
| Gerstner, Paul | Kaufmännische Buchhaltung und Bilanz, Berlin-Leipzig, 5. Aufl. 1931

Bilanzanalyse; Wege zur Erkenntnis des Wesens der Bilanz
11. Aufl. Berlin 1944 |
| George | Aufwendungen für die Modernisierung von Schaufensteranlagen und Läden, BB 56, 650 |
| Gnam, Arnulf | Das Bilanzdenken in kritischer Schau
In: StW 1949, Sp. 587 ff.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
In: StW 1949, Sp. 15 ff.

Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung
Nürnberg, 1950 |

- Gnam, Arnulf Axiome der Bilanzierung auf der Grundlage der Währung
München, 1948
- Götze, Hermann Grundzüge der Bilanzierung
Berlin, 1947
- Grune Die einkommensteuerliche Behandlung der Aufwendungen für die Modernisierung von Schaufensteranlagen und Läden
DStZ (1) 55, 276
- Haar, Anton Das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in Buchhaltung und Bilanz
Wien, 1926
- Die Rechnungsabgrenzungsposten
(Transitorische Posten und Antizipationen)
In: "Die Bilanzen der Unternehmungen"
Bd. I S. 341
- Hartmann, Alfred, Blatteikommentar zum Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1955
Böttcher, Conrad
- Hartung Gewinnrealisierung nach den §§ 5 u. 6 EStG bei unbarem Verkauf, StW 54/218
- Hauck, Wilhelm Bilanztheorien, eine rechnerische Grundlegung
Bühl, 1933
- Hartz Zur Entwicklung des Bilanzsteuerrechts in der Rechtsprechung des BFH
B 56 Beilage Nr. 17
- Haver Steuerliche Aktivierung von betrieblichen Versuchs- und Entwicklungskosten,
BB 54/653

- Heinig Kosten der Werbung- abzugsfähig oder
aktivierungspflichtig? BStA 49 S. 225
- Helpenstein, Franz Die steuerliche Erfolgsbilanz und ihre Be-
ziehung zu den Grundsätzen ordnungsge-
mäßiger Bilanzierung
bei Meithner, K.: Die Bilanzen der Unter-
nehmung,
Wien, Bd. I, S. 812 ff.
- Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgs-
bilanz
Berlin, 1932
- Henninger, Der Geschäftswert im Einkommen-
(Körperschafts-)steuerrecht und in der
Einheitsbewertung (Vermögenssteuer)
Diss. Heidelberg 1949 (Masch.)
- Herrmann, Carl Kommentar zur Einkommen- und Körper-
 Heuer, Gerhard schäftssteuer, 5. -6. Aufl.
 Köln, 1955
- Hoffmann Provisionsforderungen des Handelsagenten,
StB Jb. 54/55, 42
- Holzer, H. Zur Axiomatik der Buchführungs- und
Bilanztheorien, 1936
- Isaac, Alfred Bilanzen und Bilanztheorien
In: Die Handelshochschule
Wiesbaden, 1952
- Jähne, Fritz Mindestwertprinzip, Mindestbewertung
und Teilwertbewertung in der steuerlichen
Gewinnermittlungsbilanz
In: DStZ 1949, S. 98 ff.

- Jeske, G. Betriebswirtschaftliche Bilanztheorien
und Steuerbilanzen
Frankf. Dissertation, 1927
- Kobs Der Firmenwert, seine Bilanzierung in
Handels- und Steuerbilanz und Möglich-
keiten zu seiner Entwicklung
StWa 56/22
- Königshofer, J. Das Problem der Bilanzwahrheit in der
deutschen Bilanzliteratur
Frankf. Dissertation 1931
- Kosiol, Erich Bilanzreform und Einheitsbilanz.
Grundlegende Studien zu den Möglich-
keiten einer Rationalisierung der
periodischen Erfolgsrechnung, 2. Aufl.
Berlin und Stuttgart, 1949
- Betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte
zum Bilanzsteuerrecht
In: ZfB 1952, H. 5
- Einheitsbilanz und Bilanzangleichung
In: StW 1949 Sp. 123 ff.
- Kovero Die Bewertung der Vermögensgegenstände
in den Jahresbilanzen der privaten
Unternehmungen
Berlin, 1912
- Krause Herstellungsaufwand und Erhaltungsauf-
wand bei der steuerlichen Gewinnermittlung,
BlStA 51371
- Lademann Kommentar zum Einkommensteuergesetz
Stuttgart, 1954

- Lange-Falk Die Aktivierung von Anlaufkosten
 (Vorleistungskosten) nach Handels-und
 Steuerrecht, Wpr. 54/169
- Le Coutre, Walter Zeitgemäße Bilanzierung
 Wien, 1934
- Bilanztheorien im Handwörterbuch der
 Betriebswirtschaft
 1938/39, 2. Aufl. Sp. 1053
- Die statische Bilanzauffassung der Praxis
 In: ZfB 1927, S. 72 ff.
- Vom allgemeinen betriebswirtschaftlichen
 Ideengehalt der Bilanzauffassungen bei
 Meithner, K.: "Die Bilanzen der Unter-
 nehmung", Wien, 1933, Bd. I, S. 407 ff.
- Grundzüge der Bilanzkunde, Teil 1
 Wolfenbüttel, 1949
- Praxis der Bilanzkritik, 2 Bände
 Berlin - Wien, 1926
- Bilanzpolitik und Steuerpflicht, 1923
- Die kaufmännische Bilanz als Grundlage
 der Besteuerung
 Berlin, 1921
- Leißle Der betriebliche Geschäftswert und seine
 Bedeutung im Wirtschafts- und Steuerrecht
 In: StW 53/642
- Leitner, F. Bilanzen und Notrecht, 1932
- Linden Zur Frage der Aktivierung von Provisions-
 forderungen
 BlStA 53/375

- Linhardt, H. Die Begriffe Statik und Dynamik
In: ZfB 1926, S. 338 ff.
- Lion, Max Geschichtliche Betrachtung zur Bilanz-
theorie bis zum allgemeinen deutschen
Handelsgesetzbuch
Berlin, 1928
- Die dynamische Bilanz und die Grund-
lagen der Bilanzlehre
In: ZfB 1928, S. 481 ff.
- Der RfH und das Bilanzsteuerrecht
In: StW Bd. 7, S. 1035/1073
- Das Bilanzsteuerrecht. Eine grundlegende
Darstellung
Berlin, 1922
- Lippmann, Adolf von Von Handelsbilanz und Steuerbilanz.
Kurze Einführung, 1928
- Littmann, Eberhard Der steuerliche Gewinnbegriff im Lichte
statischer und dynamischer Bilanzauf-
fassung
In: StW 1948 Sp. 617
- Das Einkommensteuerrecht. Kommentar
Stuttgart, 1955.
- Löblein Sind Finanzierungskosten aktivierungs-
pflichtige Anschaffungskosten?
BB 54/681
- Mehrmann Die Bedeutung der einzelnen Bilanz-
auffassungen
In: Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der
steuerlichen Betriebsprüfung
Berlin/Wien 1938, Bd. II, S. 79 ff.
und in: DStZ 1936 Sp. 1494

- Mirre-Dreutter Das Körperschaftssteuergesetz vom
16. 10. 34, München und Berlin 1939
- Mittelbach Sind beim werbenden Zeitschriftenhandel
Belieferungsrechte zu aktivieren?
StWa 54/73
- Moog Nicht anerkannte Betriebsausgaben bei
aktivierungspflichtigem Aufwand
B 54/47
- Mutze Die Posten der Rechnungsabgrenzung in
Buchführung und Bilanz, NSt Bilanz,
RfP, D 1

Die bilanzmäßige und ertragssteuerliche
Behandlung besonderer Reklame- und
Organisationskosten; Aktivierungsrecht
und Aktivierungspflicht, NSt Bilanz,
Aktivierung D 1

Steuerliche Behandlung des Entwicklungs-
aufwandes, B 56/974
- Münstermann, H. Einführung in die dynamische Bilanz
Leipzig, 1941

Schmalenbachs Bilanzauffassung
In: Wpg. Jg. 1 (1948) S. 33 ff.
- Neumark Theorie und Praxis der modernen Ein-
kommenbesteuerung
Bern, 1947
- Neumark, Fr. Probleme der Einkommenbesteuerung
In: FR 1954, S. 523 ff.
- Nicolei Aktive und passive Rechnungsabgrenzung
StWK G 3/131

Der Geschäftswert (Firmenwert)
StWK G 3/181

- Nicklisch, H. Die Bilanz (allgemein)
In: HdBW 2. Aufl. 1938/39, Bd. I, S. 1003
Die Betriebswirtschaft, 7. Aufl.
Stuttgart, 1932
- Osbahr, W. und
Nicklisch, H. Die Bilanzen vom Standpunkt der Unter-
nehmung, 3. Aufl.
Berlin - Leipzig, 1923
- Passow, Richard Die Bilanzen der privaten und öffentlichen
Unternehmungen, 3. Aufl.
München, 1922
- Popitz, Johannes Einkommensteuer im Hd. der Staats-
wissenschaft, 4. Aufl. 1926, S. 41 ff.
- Rehm, Hermann Die Bilanzen der Aktiengesellschaften
2. Aufl.
München-Berlin-Leipzig 1914
- Rieger, Wilhelm Schmalenbachs dynamische Bilanz.
Eine kritische Untersuchung
Stuttgart, 1936
Einführung in die Privatwirtschaftslehre
Nürnberg, 1928
- Riepl Zur Frage der Rechnungsabgrenzung
In: NBw 1953, S. 53
- Rosendorf, Richard, Die neue Bilanz der AG in rechtlicher und
Schmaltz, Ernst betriebswirtschaftlicher Beleuchtung
Berlin 1932
- Rößle, Karl Buchhaltung und Bilanz, 1936
- Schäfer, M. Aktivierungsrecht und Aktivierungspflicht
in der Handelsbilanz und der Einkommen-
und Körperschaftssteuerbilanz
Frankfurt, 1936

- | | |
|----------------------------------|---|
| Schäffler, W. | Die dynamische Bilanz in Beispielen
Bd. 15 der Veröffentlichungen der
Schmalenbach-Vereinigung |
| Schär, Johann
Friedrich | Buchhaltung und Bilanz, 5. Aufl.
Berlin, 1922 |
| Seifried, M. | Das Wesen der Erfolgsbilanz
In: StW 1948 Sp. 443 ff. |
| Schlegelberger, F.
Quassowski | Das Aktiengesetz vom 30. 1. 37, 3. Aufl.
Berlin, 1939 |
| Schlott | Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand im Lichte der Rechtsprechung
DStZ (A) 56, 128 |
| Schmalenbach, Eugen | Dynamische Bilanz, 11. Aufl.
Köln-Opladen 1953

Über das allgemeine Bilanzrecht
In: ZfhF 1916/17 S. 1 ff. |
| Schneider, Kurt | Bilanzierung schwebender Engagements
Dissertation Würzburg, 1934 |
| Senf | Gewerbliche Rechnungsabgrenzung in der
Steuerbilanz
In: DStBl. S. 55 Tgfr. 11/41 |
| Simon, Hermann Veit | Die Bilanzen der Aktiengesellschaft und
Kommanditgesellschaft auf Aktien
3. Aufl., Berlin 1899 |
| Spitaler | Ein interessanter Fall von Aktivierungspflicht, NB 50/ S. 92 |
| Streiter | Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei
Modernisierung von Läden
B 55 /1148 |

- Strutz, G. Handausgabe des EStG vom 29.3.1920
3. Aufl. Berlin 1921

Kommentar zum EStG vom 10.8.1925
Berlin 1927/29, 2 Bde.
- Theis Das Wirtschaftsgut im Einkommensteuer-
recht, DStB 1937 S. 269/0210, S. 1
- Thiemann Die steuerliche Behandlung der Buchwerte
von abgebrochenen Gebäuden im Zusam-
menhang mit der Errichtung von Neubauten
In: DStZ (A) 55/191
- Tibio Grenzen der Aktivierungspflicht von Auf-
wendungen in der Ertragssteuerbilanz
Diss. Köln, 1956 (Masch.)
- Trumpler Die Bilanz der Aktiengesellschaft nach
deutschem Aktien- und Steuerrecht
Basel, 1950
- Uecker Zur Bilanzierung von Bauaufwendungen
in fremden Gebäuden in Erfolgsbilanzen
In: WT 54/ 144
- Vehn, ter, Albert Was ist unter statischer und dynamischer
Bilanzauffassung zu verstehen?
In: ZfB 1929, S. 24 ff.
- Veiel, Otto Der Teilwertbegriff bei Betriebsanlage-
gütern und die kaufmännische Erfolgs-
rechnung
In: StW 44, S. 397 ff.

Unternehmensgewinn und Unternehmer-
einkommen
In: StW 44, S. 107 ff.

- Velde, van de Die Rechtsnatur der Handelsbilanz
Stb Jb. 54/55, S. 45
- Die Gewinnverwirklichung in Handels-
und Steuerrecht, Wpg. 50/488
- Die Aktivierung in der Handels- und
Steuerbilanz
In: BFuP 1949, S. 687 ff.
- Wahlmöglichkeiten bei Aufstellung der
steuerlichen Erfolgsbilanz
Wpg. 1951 S. 57 ff. und 109 ff.
- Herstellungskosten in der Kostenrechnung
und in der Steuerbilanz, 2. Aufl.
Stuttgart 1948
- Vellguth, Hans Karl Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
für schwebende Geschäfte
Leipzig, 1938
- Vogel Zur steuerlichen Behandlung der
Apothekengerechtigkeit, BB 52/166
- Vogt Der Geschäftswert
In: StW 54/85
- Der Geschäftswert
StKGr 2223/81
- Aktivierungspflicht von Großreparaturen
und Generalüberholungskosten
RWP Bl. 14 D StB 43
- Walb, E. Die Erfolgsrechnung privater und öffent-
licher Betriebe. Eine Grundlegung
Berlin - Wien, 1926

- Wall, Fr. Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz
Stuttgart, 1932
- Wallis, Hugo von Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anlagegütern, FR 56/221
Die Steuerbilanz des Kaufmanns
Leipzig, 1941
- Wübben Die steuerliche Behandlung des Firmenwertes, Aktivierung und Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert
3/50/273
- Zitzlaff Steuerliche Aktivierung des Werbeaufwands
In: StW 52/107
Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden
In: StW 51/209
Zur Frage der Aktivierung des Wertes abgebrochener Gebäude, BB 54/254

Urteile der obersten Finanzgerichte

1. Reichsfinanzhof

17. 12. 24 VI A 157/24 StW 25/97
20. 1. 26 VI A 1100/25 = RStBl. 26/192 = StW 26/161
7. 7. 26 VI A 727/25 = RStBl. 26/330 = RFH 19/201 =
StW 26/427
11. 5. 27 VI A 152/27 = RFH 21/163 = RStBl. 27/163
28. 5. 27 VI A 154/27 = RFH 21/201
30. 6. 27 VI 268/27 = StW 27/361
21. 9. 27 VI A 383/27 StW 27/565
23. 11. 27 VI A 748/27 = RStBl. 28/47
22. 2. 28 VI A 4/28 StW 28/149
24. 3. 28 VI A 154/28 = StW 28/238
27. 3. 28 I A 470/27 = BStBl. 28/260 = StW 28/417
23. 5. 28 V A 554/26 = StW 28/451
10. 7. 28 I A 192/28 = RStBl. 28/289 = StW 28/852
10. 7. 28 VI A 693/28 = StW 28/456
7. 9. 28 VI A 724/28 StW 28/810
18. 12. 28 I Aa 274/28 = RStBl. 29/171
16. 1. 29 VI A 273/28 = StW 29/185
15. 5. 29 VI A 487/28 = RStBl. 29/451
15. 9. 29 = RFH 25/174 = RStBl. 29/451
30. 10. 29 VI A 1052/28 RStBl. 30/9 = StW 29/981
12. 11. 29 I Aa 213/29 = RStBl. 30/147
5. 2. 30 VI A 113/30 = RStBl. 30/328 = StW 30/481
6. 2. 30 VI A 1789/29 = RStBl. 30/946
11. 2. 30 IV A 807/28 = RStBl. 30/153 = StW 30/557
28. 2. 30 IIIA 84/28 = RStBl. 30/287 = RFH 26/285
20. 3. 30 VI A 147/30 = RFH 27/82 = RStBl. 30/671
15. 10. 30 VI A 1053/30 = StW. 31/Nr. 86
24. 3. 31 I A 235/30 = RStBl. 31/304 = StW 31/521
4. 4. 31 VI A 1065/29 = Mrozek Kartei EStG 25, § 16
Abs. 2, R 34

14. 4.31 VI A 976/29 = RFH 29/1
6. 5.31 VI A 1271/30 = RStBl. 31/906 = StW 31/717
9. 7.31 VI A 2206/30 = RStBl. 32/20 = StW 31/962
22. 7.31 VI A 569/31
29. 7.31 VI A 29/1265 = RFH 29/221 = RStBl. 31/852
29. 7.31 VI A 29/1367 = RFH 29/201 = RStBl. 31/852
22.10.31 VI A 935/300 = RStBl. 32/13 = StW 32/7 =
RFH Bd. 29/276
27. 1.32 VI A 301/1307 = RStBl. 32/473
19. 5.32 VI A 1180/32 = Mrozek Kartei E 25 § 13, R 513
6. 7.32 VI 133/32 Mrozek Kartei A O. 31, R 3,4
RStBl. 33/476
20. 4.33 VI A 1039/32 = RStBl. 33/638
23. 5.33 VI A 222/33 RFH 33/350 = RStBl. 33/1006 =
StW. 33/709
12. 9.33 VI A 907/33 = Mrozek Kartei E 25 § 13, R 610
8.11.33 VI A 1952/33 = RStBl. 34/296
29.11.33 VI A 565/33 RStBl. 34/404
10. 1.34 VI A 610/31 = StW 34/210
3. 4.34 StW 34/3 RStBl. 31/13
25. 7.34 VI A 26-27/33 = StW 34/589
31. 7.34 I A 207/33 = RStBl. 34/981 = StW 34/610
3.10.34 VI A 560/34 = StW 35/79
10. 1.35 VI A 657/34 = StW 35/206
30. 1.35 VI A 1012/33, RStBl. 35/1111 = StW 35/210
5. 2.35 I A 21/32 = RStBl. 35/745
22. 2.35 VI A 801/33 RStBl. 35/709 " StW 35/107
23. 5.35 I A 110/33 = RStBl. 35/1467 = StW 35/619
7. 7.35 I A 56/35 = RStBl. 35/1237
23. 7.35 I A 136/35 = RStBl. 35/1198
31. 7.35 VI A 551/35 = RStBl. 35/1495
6.11.35 VI A 778/35 = RStBl. 36/278
12.12.35 VI A 858/35 = RStBl. 36/694
28. 4.36 I A 138/35 = RStBl. 36/304
27. 5.36 VI A 221/36 = RStBl. 36/886
21.10.31 VI A 2002/29 = RFH 30/142

16. 12. 36 VI A 924/36 = StW 37/87
18. 11. 37 IV A 412/34 = RStBl. 38/110
18. 11. 37 VI A 607/37 = StW 38/17
9. 3. 38 VI 81/38 = RStBl. 38/643
9. 3. 38 VI 122/38 = RStBl. 38/551
14. 9. 38 VI 565/38 = RStBl. 38/1063
26. 10. 38 VI 676/38 = StW 38/Nr. 667
7. 11. 38 I 373/38 = RFH 48/8 = RStBl. 39/1217 = StW 40/18
30. 11. 38 I 192/38 = RFH 45/232 = RStBl. 39/480 = StW 39/53
4. 1. 39 VI 719/38 = RStBl. 39/297
11. 1. 39 VI 744/38 = RFH Bd. 46/44 = RStBl. 39/323 =
StW 39/224
4. 2. 39 RFH Gr. S. D. 7/38 = RStBl. 39/321
15. 2. 39 VI 841, 842/38 = RFH Bd. 46/143,
RStBl. 39/606 = StW 39/218
1. 3. 39 RFH 46/251 = RStBl. 39/630
17. 5. 39 VI A 76/39 = RStBl. 39/939 = StW 39/318
26. 9. 39 I 422/38 = RStBl. 42/34
28. 11. 39 I 394/39 = RStBl. 40/31
4. 6. 40 III 79/39 = RStBl. 40/1067
27. 8. 41 VI 266/41 = RStBl. 41/830
31. 3. 42 in: Steuerrecht der Unternehmung, Urteils-
sammlung
4. 6. 42 III 89/40 = RStBl. 42/892
14. 10. 42 VI 215/42 = RStBl. 42/1125
4. 11. 42 VI 263/42 = Mrozek E 38/39, § 4, 1 R 67
12. 5. 43 VI 7/43 = RStBl. 43/547 = StW 43/274

2. Oberster Finanzgerichtshof

28. 2. 48 I 40/47 = StW 48/5 = FR 40/10/39
28. 2. 48 I 10/47 = StW 48/5
28. 2. 48 I 40/47 StRK E § 4, R 4
23. 11. 48 IV 3/48 DStZ. B 1949/91
IV 62/49 a. a. O.
13. 1. 50 VI 62/49 StW SD/49 = FR 50/89/125

3. Bundesfinanzhof

1. 4.52 I 13/52 BFH 56/365 = BStBl. III 524/143 =
StW 52/232
10. 3.53 I 136/52 BStBl. III 53/139 = StW 53/124
25. 6.53 BStBl. III, 53, S. 254
9. 7.53 IV 8/53 BStBl. III 53, S. 245
27. 8.53 IV 34/53 = Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung
und Arbeitsrecht
- 19.11.53 IV 360/53 BStBl. 54 III, S. 18
- 3.12.53 IV 241/52 = BStBl. III 55/72
28. 1.54 IV 255/53 BFH 58/516 = BStBl. III 54/109
2. 3.54 I 133/535 = BStBl. 54 III/129
12. 3.54 I 135/53 = BStBl. 54 III 149 = StW 54/100
18. 3.54 IV 515/53 = BStBl. 54 III/157 = StW 54/101
25. 8.55 IV 510/534 = BStBl. 55 III/307
31. 1.56 I 111/43 U BStBl. 56 III, S. 87
- 5.10.56 I 133/56 = BStBl. 56 III, S. 376
- 30.10.56 I 191/56 BStBl. 57 III, S. 7
- 18.12.56 I 84/56 BStBl. 57 III, S. 227

LEBENS LAUF

I. Personalien:

Name: Hans Rolf Saur

geboren am: 20. Juli 1930

Geburtsort: Gütersloh/Westfalen

Konfession: Römisch-Katholisch

Familienstand: ledig

Eltern: Bundesbahnoberinspektor Franz Saur und Frau Maria,
geb. Rolf, Frankfurt/Main, Ehingerstr. 26.

II. Ausbildung:

1. Schulbildung

1937-1941: Besuch der Volksschule in Magdeburg, Hannover
und Purbach (Burgenland).

1941-1950: Besuch der höheren Schule in Hannover,
Clausthal-Zellerfeld, Bad Nenndorf und
wieder Hannover.

20. 2. 1950: Abitur; bestanden an der Lutherschule,
Oberschule für Jungen, Hannover

2. Berufsausbildung

1950-1952 : Kaufmännische Lehre in Hanau

März 1952 Gehilfenprüfung

Oktober 1954 Prüfung zum Helfer in Steuersachen

3. Universitätsausbildung

1951-1957: Studium der Wirtschaftswissenschaften an der
Johann-Wolfgang-Goethe Universität in Frankfurt

25. 2. 1955 Kaufmännische Diplomprüfung

3. 12. 1958 Promotion

Akademische Lehrer:

Betriebswirtschaftslehre: Herr Prof. Dr. Hagenmüller;

Herr Prof. Dr. Banse, Herr Prof. Dr. Hax

Volkswirtschaftslehre und Volkswirtschaftspolitik:

Herr Prof. Dr. Neumark, Herr Prof. Dr. Sauermann,

Herr Prof. Dr. Napp-Zinn

Revisio und Treuhand: Herr Prof. Dr. Koch, Herr Prof. Dr. Birck,

Herr Dr. Loitsberger

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Herr Dr. Dr. Dornemann

III. Berufsausübung

1950-1952 Lehrzeit

1955-1957 Betriebsprüfer in der Hessischen Finanzverwaltung

ab 1957 Prüfer in der Deutschen Treuhand-Gesellschaft

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere hiermit eidesstattlich, daß ich die vorliegende Arbeit selbständig und nur unter Benutzung der angeführten Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe. Sämtliche Entlehnungen oder Anlehnungen sind durch Quellenangabe kenntlich gemacht.

Hans Saur

